



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE STREAMING: COMPREENSÃO DO  
MODELO *CIVIL LAW* DA UNIÃO EUROPEIA E APLICABILIDADE NO BRASIL

Milena Tavares da Rocha

Rio de Janeiro

2018

Milena Tavares da Rocha

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE STREAMING: COMPREENSÃO DO  
MODELO *CIVIL LAW* DA UNIÃO EUROPEIA E APLICABILIDADE NO BRASIL

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro

2018

# A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE STREAMING: COMPREENSÃO DO MODELO *CIVIL LAW* DA UNIÃO EUROPEIA E APLICABILIDADE NO BRASIL

Milena Tavares da Rocha

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense. Advogada.

**Resumo:** As formas adotadas pelo mercado para a prestação de serviços se modificam e inovam ao desenvolver da sociedade, que demanda novos serviços e novos meios de prestá-los. O desenvolvimento da tecnologia do *streaming* criou novos desafios à tributação seja brasileira, seja estrangeira. Diante das inovações é preciso adequar os conceitos empregados pelo ordenamento jurídico a tais novas demandas. O foco do trabalho é abordar como a tributação do *streaming* está sendo tratada tanto na União Europeia quanto no Brasil.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ISS. IVA. Serviços de *Streaming*.

**Sumário:** Introdução. 1. O imposto de valor agregado. 2. Ao imposto sobre serviços no direito brasileiro. 3. Inovações da LC 157/16 na LC 116/03 relativamente ao *streaming*. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

Em uma sociedade tecnológica na qual os computadores e a internet assumem o foco de instrumentos de realização do trabalho é preciso analisar como a tributação devem incidir sobre a prestação de um serviço marcado pela intangibilidade e pela imaterialidade.

A facilidade de assistir a um filme ou ouvir uma música sem adquirir o produto mas tendo acesso a um banco de dados revolucionou o entretenimento caseiro ao mesmo tempo em que retirou do entendimento tradicional parcela dos seus usuários e conseqüentemente arrecadação tributária. Em vez de comprar um CD um DVD, seja física ou digitalmente, onde

há a troca de titularidade da mercadoria, o que claramente constitui fato gerador do imposto – ICMS – as pessoas passaram a optar pela simplicidade do serviço de fluxo de dados no qual ele não adquire o bem mas adquire o direito de acesso a ele.

Diante desta revolução tecnológica paira o questionamento de que, entre todas as atividades possíveis de serem realizadas através de um computador, quais delas materializa a hipótese de incidência de tributo, qual o local da ocorrência do fato gerador e quem é o contribuinte de fato e de direito.

O presente trabalho tem por escopo analisar a incidência tributária sobre serviços de streaming, ou seja, o fluxo de mídia, entre computadores outros dispositivos com acesso à internet tanto no direito brasileiro quanto no direito estrangeiro focando nos países que adotam a Civil Law na União Europeia.

## 1.O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO

O surgimento do IVA dá-se, no contexto europeu, principalmente no Pós Primeira Guerra Mundial como forma de cobrir os custos causados pela guerra. Era um imposto sobre o volume de negócios e foi um dos primeiros impostos a serem harmonizados na formação do bloco europeu, ainda em 1967, já sob a forma de impostos sobre valor agregado.

Com a criação da CEE – Comunidade Econômica Europeia através do Tratado de Roma, constatou-se que a existência dos diversos sistemas tributários, cada um estabelecendo os próprios impostos obstava a circulação das mercadorias entre os Estados-membros, sendo necessário o estabelecimento de um sistema harmônico que facilitasse a integração do mercado. A existência de sistemas tributários independentes e desconexos além de encarecer o produto final, dificultava a análise a incidência tributária ao final da cadeia produtiva e a quantificação da carga tributária total sobre o produto ou serviço. Como consequência ocasionava a subvenção, ainda que não deliberada, dos produtos exportados, através da superestimação das deduções e reembolsos na operação de exportação.

O IVA foi adotado como mecanismo de uniformização dos sistemas tributários dos países-membros, tornando a tributação no mercado único europeu mais eficiente e clara, atendendo especialmente ao princípio da neutralidade fiscal. De acordo com o este princípio, a atividade tributária do Estado não deve ocasionar distorções econômicas, não alterando o

comportamento e as escolhas dos agentes econômicos, sejam produtores ou consumidores finais, nem alterar a forma de organização e produção dos bens ou serviços no mercado, não interferindo na competitividade e concorrência. O tributo deve incidir de forma semelhante sobre agentes econômicos que se assemelham, uniformizando a tributação no mercado comunitário como um sistema. A neutralidade em sua integralidade é utópica, visto que qualquer atuação legislativa neste sentido importará em alteração do comportamento dos agentes econômicos. Tendo isso em vista, cabe ao legislador tributário ponderar quanto aos efeitos da sua atuação.

A harmonização é um processo ainda em andamento uma vez que a completa integração do mercado comunitário implica cada vez mais a abdicação da soberania de cada país em nome do bloco, além de afetar diretamente a importante fonte de renda orçamentária que se traduz a arrecadação do IVA. A Primeira Diretiva do IVA<sup>1</sup> estabelece que os países devem substituir os impostos sobre faturamento (turnover tax) pelo sistema do IVA com a dedução dos valores do IVA já pagos sobre os elementos usados na etapa atual de produção. Ao decorrer dos anos, diversas novas diretivas foram estabelecidas e alteradas, ampliando a harmonização dos sistemas tributários. Em 2006 uma nova diretiva foi editada, conhecida como Diretiva do IVA<sup>2</sup>, entrando em vigor em janeiro de 2007, revogando a primeira e a segunda diretiva. A nova diretiva concentrou todas as diversas normas sobre o IVA na comunidade europeia em um documento só, lógico e organizado, facilitando a administração tributária e o manuseio do sistema pelos contribuintes.

Em 2008, Diretiva 2008/8/EC<sup>3</sup> atualizou a Diretiva do IVA estabelecendo novas regras sobre o local de fornecimento dos serviços. A evolução tecnológica do mercado alterou profundamente o padrão do mercado de serviços. Com o crescimento de prestação de serviços a distância, a manutenção da regra estabelecendo como local do fato gerador o do estabelecimento ou domicílio do prestador de serviço concentrou sobremaneira a arrecadação do IVA em determinados países. A nova regra estabelece que no fornecimento de serviços intra-bloco (de um estado-membro para outro) o local do fato gerador seria aquele da prestação do serviço ao consumidor final. Como as novas regras causariam impactos

- 
- 1 UNIÃO EUROPEIA. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 67/227/EEC de 11 abril de 1967 - <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31967L0227&from=PT>> Acessado em 24 jan 2018
  - 2 UNIÃO EUROPEIA. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 2006/112/EC de 28 Novembro 2006 - <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>>. Acessado em 24 jan 2018
  - 3 UNIÃO EUROPEIA. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 2008/8/ED de 12 fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>>

profundas a arrecadação dos Estados-membros elas foram paulatinamente introduzidas, culminando em 2015, quando entrou em vigor em toda a União Europeia.

O IVA é imposto sobre consumo de bens e serviços incidente sobre todas as etapas da cadeia produtiva, sendo pago de forma fracionada sobre cada etapa. A vantagem de cobrar em cada etapa é a diminuição do impacto financeiro e de eventuais falhas na declaração e pagamento do imposto ou mesmo de fraudes, que, se ocorrerem, incidirão sobre parcela ínfima do total de imposto a ser recolhido. Sendo imposto sobre o consumo, o IVA deve ser suportado pelo consumidor final. Em razão disso o montante pago é deduzido de cada contribuinte de direito ao longo da cadeia produtiva do bem ou serviço. A dedução do imposto ao longo da cadeia materializa o princípio da neutralidade.

O tributo indireto é aquele que, incidindo sobre a cadeia produtiva, ocorre a repercussão econômica do encargo financeiro do tributo. O ônus do pagamento do imposto recai sobre outrem que não aquele quem pratica o fato gerador. No caso do imposto sobre o valor agregado, ainda que a cada fase da produção e distribuição ou prestação do serviço ocorra um novo fato gerador, em última análise, quem arca com o custo do tributo é o consumidor final, que paga o valor do imposto embutido no preço da mercadoria ou serviço.

Surgem então as figuras dos contribuintes de fato e de direito. O sujeito passivo do tributo, segundo o art. 11 da Diretiva 2006/112/CE<sup>4</sup> do Conselho da União Europeia, é qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade econômica, seja qual for o fim ou o resultado dela. Ele é o contribuinte de direito, aquele que tem a obrigação, determina em lei, de efetuar o recolhimento do tributo à autoridade fazendária competente. O contribuinte de fato, aquele que suporta o ônus financeiro do tributo, é o consumidor final, que ao adquirir o bem ou serviço paga pelo tributo embutido no preço final.

É plurifásico porque incide sobre todas as fases de produção do bem ou serviço. A cada nova etapa na cadeia produtiva, na qual é agregado mais valor sobre o bem ou serviço, ocorre um novo fato gerador, ensejando a ocorrência da incidência tributária. Como forma de evitar a oneração excessiva do consumo, através da incidência em cascata do IVA, é adotada a técnica da não cumulatividade. A cada etapa da cadeia de produção e distribuição do bem, considera-se para fins de incidência do imposto, somente o valor que fora agregado ao bem, impedindo que seja incluída na base de cálculo fatos geradores anteriores, já tributados.

---

4 UNIÃO EUROPEIA. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 2006/112/EC de 28 Novembro 2006 – <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>>. Acessado em 24 jan 2018

Sendo calculado sobre o valor adicionado em cada operação, deduzindo-se os valores já pagos nas transações anteriores, é possível determinar o quanto de tributo incidiu de forma global, facilitando a exportação e importação dos produtos e serviços. Através desta técnica a tributação em cascata é evitada, assim como possíveis fraudes na tributação.

O local de ocorrência do fato gerador apresenta uma problemática a parte quanto ao imposto sobre o valor agregado em razão da intensa internacionalização das operações. A regra geral estabelecida pela diretiva comunitária estabelece como local da operação tributável aquele no qual o prestador do serviço ou fornecedor do bem mantém a sua sede ou domicílio. Todavia, tal norma comporta diversas exceções, a depender da situação, podendo ser modificada para considerar o local de situação do destinatário.

Quanto aos serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços eletrônicos, a União Europeia estabeleceu novas regras, através da Diretiva 2008/8/EC supracitada, que devem ser obedecidas pelos Estados-membros da Comunidade. A principal mudança diz respeito ao local em que é considerado prestado o serviço. Sob a égide da regra anterior, que vigorava até 2014, o local da ocorrência do fato gerador era determinado a partir da sede ou estabelecimento do fornecedor do bem ou do prestador de serviço. Com isso as empresas escolhiam se fixar naqueles países que ofereciam melhores benefícios fiscais, como alíquotas do imposto sobre valor agregado mais baixas. Em consequência dessa prática ocorria a má distribuição da tributação intra-bloco, com aqueles países com alíquotas mais baixas atraindo para si grandes empresas e os países com alíquotas mais altas sofrendo com a fuga do capital, uma vez que não importava onde estava o consumidor, a arrecadação era sempre do local de domicílio do prestador.

A nova regra, ao estabelecer o local do domicílio do consumidor final como o de ocorrência do fato gerador, distribui a arrecadação do imposto, atendendo ao melhor ao princípio da neutralidade fiscal. Dessa forma a arrecadação dos países independe do local em que se fixa as empresas, mas da quantidade de consumidores de tais serviços em cada país.

Isso é de extrema relevância quanto os serviços eletrônicos, especialmente os *over the top*, como o Spotify, Netflix e outros, porque eles são caracterizados por ter uma empresa fixada em determinado local atendendo múltiplos consumidores finais, nos mais variados países do globo.

Não há um conceito preestabelecido e determinado de serviços *over the top*, embora haja um relativo consenso sobre o que ele envolve. Podem ser considerados serviços *over the*

*top*<sup>56</sup> aqueles de entrega de conteúdo áudio, vídeo e outros conteúdos através da internet diretamente ao usuário prescindindo de intermediários, como empresa de TV a cabo ou outros. Apesar de ocorrer pela internet, os serviços *over the top* são independentes do serviço de provedor de internet, no sentido de que não importando qual tipo de conexão que seja estabelecida, o usuário poderá ter acesso a qualquer desses serviços, desde que possua o aplicativo necessário, obedecendo as regras dos fornecedores desse serviço. Ou seja, a internet é o veículo que possibilita a prestação do serviço *over the top*, mas não há ingerência entre o provedor de internet e o prestador do serviço de *over the top*, que são independentes entre si. O provedor não controla o acesso, a visualização, o pagamento, os direitos de copyright. Tais são marcados por ocorrerem via *streaming*, assim, o consumidor não faz o download do produto. Ele tem acesso ao conteúdo mas o bem não lhe é transferido. O pagamento pelo serviço de *streaming* pode ser mensal, como uma assinatura, ou por cada conteúdo assistido, além do mais, não há empecilhos para que haja a prestação gratuita do serviço.

Com o fim de determinar exatamente local do destinatário final a Diretiva 2008/8/EC estabeleceu os parâmetros que devem ser observados para sua correta fixação tal como domicílio local da prestação quando feita através de uma linha fixa ou conexão de internet, o país do cartão SIM do telefone celular através do qual prestado o serviço entre outros.

A adoção das novas regras uniformiza a distribuição da arrecadação tanto dentro do bloco europeu além de permitir que, quando consumido por pessoa extrabloco, não haja incidência do imposto sobre valor agregado europeu, devendo a tributação ocorrer a cargo do país de domicílio do consumidor.

## 2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NO DIREITO BRASILEIRO

A tributação sobre as atividades econômicas existe no Brasil desde 1812 ainda sobre o reinado de D. João VI, que instituiu a taxação das atividades promovidas pelo comércio. Desde então a tributação sobre tal base econômica se fez presente na economia brasileira,

---

5 Serviços *over the top*. Disponível em:<<https://www.investopedia.com/terms/o/over-top.asp>> Acesso em 24 jan 2018

6 Parlamento Europeu. Over-the-Top (OTTs) players: Market dynamics and policy challenges . Disponível em:<[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL\\_STU\(2015\)569979\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL_STU(2015)569979_EN.pdf)> Acessado em 26 jan 2018

ainda que sob diferentes alcunhas. Com início do Regime Militar e a organização do sistema tributário através da Emenda Constitucional n. 18 de 1965, as diferentes tributos que incidiam sobre as mais variadas formas de comércio e prestação de serviços como o Imposto sobre Indústrias e Profissões, Imposto sobre diversões públicas, Imposto de Licença e Imposto sobre Transações foram reunidas em uma só alcunha o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, delegadas a competência do município.

A referida emenda criou também outros impostos, como o ICMS e o IPVA, sistematizando a ordem tributária nacional, unificando as diversas espécies tributárias e distribuindo a competência entre os diversos entes, com a finalidade de harmonizar o sistema tributário, afastando eventuais conflitos de competência tributária entre as unidades federadas.

Para que tributo pudesse ser implementado pelos municípios era necessária a existência de uma lei de normas gerais delineando dos contornos o imposto, em atendimento ao princípio da legalidade. Para tanto foi editada a lei n. 5172/66<sup>7</sup>, posteriormente nomeado de Código Tributário Nacional que estabelece as normas gerais em Direito Tributário. Sob a égide da Constituição de 1967 passou a ser exigida lei complementar determinando taxativamente os serviços sob os quais poderia incidir o ISS. Tal exigência foi mantida nas Constituições posteriores. Apesar de não ser lei complementar como exigido pela Constituição, o decreto-lei n. 406/68<sup>8</sup> introduziu o rol das atividades sujeitas ao ISS. Somente a partir da edição desse decreto-lei que os municípios puderam instituir o ISS no âmbito das suas circunscrições.

A Constituição de 1988 manteve o ISS nos mesmos moldes, dispondo sobre o imposto no art. 156 III, mantendo-o na competência legislativa tributária dos municípios e Distrito Federal. Atualmente tanto o decreto-lei 406/68 quanto a Lei Complementar n. 116/2003<sup>9</sup> regem o ISS no ordenamento jurídico brasileiro.

O ISS é tributo indireto visto que seu ônus é suportado por outra pessoa que não o contribuinte de direito, mas por terceiro, o contribuinte de fato. O contribuinte de direito, segundo o art. 5º da LC 116/03 é o prestador do serviço, ou seja, aquele que fornece o trabalho ou faz a cessão de direitos. A este cabe a apuração, escrituração e recolhimento do imposto. Todavia o ônus financeiro é embutido no preço do serviço que, por fim, é arcado pelo tomador, que paga o valor do imposto embutido no preço final do serviço que lhe fora

---

7 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acessado em 28 jan 2018

8 BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm)> Acessado em 27 jan 2018

9 BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)> Acessado em 28 jan 2018

prestado. O tomador do serviço configura-se como contribuinte de fato da relação jurídico tributária.

O art. 6º da lei regente do ISS trata das hipóteses de responsabilidade sobre o pagamento do imposto, que incidirá sobre terceiro relacionado com o fato gerador, seja exclusivamente, afastando a responsabilidade do contribuinte, seja supletivamente. A obrigação do responsável pelo recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais subsiste independentemente da retenção na fonte. Os parágrafos do referido artigo elencam as hipóteses em que haverá a responsabilização de terceiro.

A base de cálculo de ISS, prevista no art. 7º da LC 116/03 é o preço do serviço, o valor da contraprestação quanto ao serviço prestado. Nele incluem-se os custos de produção, o frete, se houver, despesas operacionais e etc. Estão excluídos da base de cálculo os juros, as multas, o seguro ou indenizações. Ou seja, aquelas parcelas não relacionadas intrinsecamente com o serviço prestado não estão incluídas em seu “preço bruto”. A eventual inadimplência do tomador de serviço não afasta a incidência do tributo, que continuará sendo devido pelo prestador, uma vez que o fato gerador ocorreu. Todavia, quando o serviço prestado for gratuito, gracioso, não haverá ISS a ser pago, visto que a base de cálculo será equivalente a zero.

A alíquota do imposto, a Constituição, no art. 156 §3º dispõe que cabe à lei complementar determinar as alíquotas mínimas e máximas, além de excluir sua incidência quanto aos serviços destinados à exportação e regular a formas como as isenções e benefícios se darão. O artigo 88 do ADCT, introduzida pela Emenda Constitucional n. 37 de 2002, dispõe que, enquanto não sobrevier a lei complementar fixando as alíquotas mínimas, elas terão como valor o limite de 2%, sendo excetuadas algumas hipóteses referentes à construção civil e serviços de engenharia. O dispositivo veda que os municípios e Distrito Federal concedam benefícios fiscais em relação ao ISS em patamar inferior à alíquota mínima prevista. A finalidade da vedação é impedir a guerra fiscal entre os municípios e o Distrito Federal.

A LC 116/2003 estabeleceu que a alíquota máxima será de 5%, conforme a redação do art. 8º II. O inciso I, que tratava das hipóteses de incidência referentes aos jogos e diversões públicas, vetada, estabelecia a alíquota máxima de 10%. Quanto as alíquotas mínimas, elas somente foram fixadas com o advento da LC 157/2016, que introduziu o art. 8ºA na LC 116/2003, fixando no *quantum* de 2%. A lei complementar repetiu o ADCT, também vedando a concessão de benefícios que importem ou impliquem redução da alíquota para abaixo do mínimo estabelecido.

Previsto no art. 156 III da Constituição Federal de 1988, o imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência tributária municipal o estabelecimento das normas sobre de referido tributo dada a autonomia conferida aos entes. Assim, cabe a cada uns dos municípios e ao Distrito Federal, instituir, por meio de lei ordinária, o ISS. O estabelecimento das normas gerais, todavia, cabe a União, por meio de lei complementar, tal qual exige a Constituição Federal no art. 146 III a.

A LC 116/2003 traz o estatuto básico do referido imposto, determinando suas características essenciais, e delimitando o campo de atuação da competência legislativa municipal quanto à instituição do ISS. A lei complementar tem importância especialmente para afastar eventuais conflitos de competência entre os diversos municípios na disputa pela arrecadação tributária, evitando a guerra fiscal entre os entes federativos.

Além disto, traz em seu anexo extensa lista elencando situações nas quais incide o tributo, descrevendo hipóteses de incidência tributária. A listagem tem a função de delimitar o campo de incidência tributária do imposto, selecionando entre os diversos fatos do mundo que podem ser enquadrados como prestação de serviços aqueles que apresentam relevância para o contexto jurídico-tributário.

Quanto a taxatividade da lista debatia-se na doutrina entre afastá-la entendendo a lista como exemplificativa ou sugestiva das hipóteses de incidência. Para Carrazza, ainda que não prevista no rol da lei, se a relação jurídica traduzir situação de prestação de serviços, desde que compatível com a constituição poderá haver incidência tributária. Para o que defendem a sugestividade da lista, o raciocínio que sustenta essa característica é a ausência de superioridade formal da União em relação aos Municípios, a inexistência de hierarquia entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária, a autonomia conferida aos municípios pela própria Constituição. Competindo à União estabelecer as normas gerais mas aos Municípios a instituição e cobrança, competiria a estes últimos o estabelecimento das hipóteses tributariamente relevantes a ponto de suscitar a incidência tributária. Deferir esse poder à União limitaria a autonomia municipal, contrariando a própria Constituição.

Na jurisprudência do STJ prevalece desde a decisão no REsp 1.111.234<sup>10</sup>, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, que, ainda que seja taxativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para alcançar fatos congêneres àqueles previstos nos itens listados. O

---

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.111.234. Relator Min. Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/componente=ITA&sequencial=915229&num\\_registro=200900158189&data=20091008&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/componente=ITA&sequencial=915229&num_registro=200900158189&data=20091008&formato=PDF)> Acesso em 8 mar. 2018

mesmo entendimento é esposado no STF<sup>11</sup>. Assim, ainda que os tópicos sejam cerrados, os subtópicos podem ser interpretados de forma ampliativa, abarcando situações análogas aos casos elencados, incluindo situações que não estejam expressamente previstas na listagem embora sistematicamente possam ser enquadradas como fatos geradores de tributo (Re 361 829 É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos). Assim não basta a simples verificação entre o nome do serviço e o nome constante da lista. É preciso avaliar a essência do serviço e sua compatibilidade com alguma das situações previstas na lista da LC 116 para verificar a possibilidade de incidência tributária. Inclusive o art. 1º §4º da lei complementar declara expressamente que a incidência do imposto independe da denominação do serviço prestado.

### 3. INOVAÇÕES DA LC 157/16 NA LC 116/03 RELATIVAMENTE AO *STREAMING*

A questão acerca da determinação do local de ocorrência do fato gerador do ISS não foi resolvida pelo constituinte originário. O próprio texto constitucional, no art. 146 I determina que é de competência da lei complementar a disposição sobre o local do fato. Portanto cabe ao legislador complementar determinar, entre outras características dos impostos, o espaço territorial de materialização da hipótese de incidência do imposto.

Sob a égide do decreto-lei n. 406/68 considerava-se como local de ocorrência do fato gerador, conforme o art. 12, o município do estabelecimento prestador do serviço, e na falta deste, o domicílio pessoal do prestador. Quanto à construção civil, adotava-se o local onde se efetuasse a prestação do serviço. Por fim, no caso do serviço de exploração de rodovias mediante pagamento de pedágio, o município de localização da estrada explorada. Assim, o critério adotado era, a priori, o do local do estabelecimento prestador e subsidiariamente, nos casos excepcionados, o local da prestação do serviço.

Mesmo nessa época a jurisprudência do STJ pendulava, ora acatando a literalidade da lei, ora afastando-a em nome do princípio da territorialidade. Este princípio está previsto no art. 102 do CTN e dispõe que a legislação de determinado ente somente se aplica na

---

11 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator Min. Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=361829&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acessado em 8 mar. 2018

circunscrição de competência. A extraterritorialidade somente ocorre em casos excepcionais e expressos. Em acórdão exarado no REsp 41.867<sup>12</sup> o STJ entendeu por considerar o local da prestação do serviço como o de ocorrência do fato gerador, privilegiando o município do fato como o competente para cobrar o tributo, em nome do referido princípio, afastando a interpretação literal do dispositivo legal.

A LC 116/03 não alterou o panorama, seguindo basicamente a estrutura delineada no Decreto-lei 406/68, adotando um sistema misto de fixação da sujeição ativa. Via de regra considera-se o fato gerador do ISS como tendo ocorrido no local do estabelecimento prestador do serviço, conforme o *caput* do art. 3º da lei complementar. Todavia o dispositivo traz extensa lista de exceções, com 25 incisos, nas quais será considerado como local de ocorrência do fato gerador o local em que o serviço é prestado, independentemente de onde esteja estabelecido o prestador. Assim, ainda que estabelecido em um município e prestado o serviço em outro, se prestado o serviço excepcionado pela regra geral, o ISS pertencerá àqueloutra municipalidade. A jurisprudência do STJ permanece oscilando acerca do tema, tendo decisões considerando o local do fato gerador como o de estabelecimento do prestador de serviço, conforme exarado no REsp 1.060.210/SC<sup>13</sup>, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim como o local da efetiva prestação de serviço.

Especificamente quanto ao serviço de streaming, a principal preocupação da determinação do local onde ocorrerá a tributação reside na ausência de estabelecimento prestador no país, uma vez que os sinais fornecedores, são, em regra, provenientes do exterior. A questão da definição do local da prestação torna-se ainda mais tormentosa quando analisada sob o viés do tomador do serviço, que pode ter acesso em qualquer lugar, desde que disponha de dispositivo (celular, tablet, notebook...) com conexão à internet.

Neste ponto de vista, o sistema adotado pela União Europeia parece ser o que melhor equaliza a cobrança do tributo, determinando como local do fato e da tributação o domicílio do consumidor final. Adotando esse critério há melhor distribuição da arrecadação do ISS por todo o território, além de evitar guerras fiscais, com os municípios disputando entre si a instalação das empresas do setor.

---

12 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 41.867. Relator Min. Demócrito Reinaldo. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199300351184&dt\\_publicacao=25-04-1994&cod\\_tipo\\_documento=1](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300351184&dt_publicacao=25-04-1994&cod_tipo_documento=1)> Acessado em 8 mar. 2018

13 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.060.210. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=200801101098](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200801101098)> Acessado em 8 mar. 2018

A hipótese de incidência do ISS é construída residualmente, conforme pode ser denotada da redação do dispositivo constitucional, o ISS incide sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II(...)”. Excetuados os casos nos quais já incidem o ICMS, previsto no art. 155 II, os casos de imunidade e outros nos quais a incidência é afastada (como as relações de trabalho, as sem conteúdo econômico dado o princípio da capacidade contributiva), o ISS incide sobre todas as demais situações.

Em sendo um conceito residual em relação à hipótese de incidência do ICMS, é importante delimitar o que constitui exatamente a materialidade do referido imposto. O referido imposto incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”, conforme a redação constitucional. A característica marcante da hipótese de incidência é a realização de um negócio jurídico – a operação – que transfere a titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra, fazendo-a circular. É necessário que a mercadoria saia do patrimônio jurídico de uma pessoa e ingresse no de outra, alterando a titularidade da coisa. A circulação de mercadoria, no ponto de vista da ICMS é jurídica, consubstanciando a circulação entre patrimônios, ainda que fisicamente o bem não tenha circulado.

Passando à conceituação da hipótese de incidência do ISS, o conceito material deste é a relação jurídica estabelecida pela prestação de serviço. Para o correto entendimento do tributo em análise é preciso conceituar e entender o que é a prestação de serviço.

A doutrina apresenta dois conceitos de prestação de serviço, o conceito jurídico, corrente dominante e o conceito econômico, minoritário. De acordo com o conceito jurídico a prestação de serviços consiste na obrigação de fazer, na realização de uma atividade por parte do prestador em benefício do tomador. O núcleo do conceito jurídico é a realização de uma obrigação de fazer, a realização de um processo que pode ser tanto intelectual quanto material. De acordo com as disposições do Código Civil<sup>14</sup>, o contrato de prestação de serviço envolve toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante remuneração.

De acordo com o conceito econômico, a noção tributária de prestação de serviço não se coaduna com o conceito trazido pela doutrina civilista, não consistindo apenas em um contrato de fornecimento de trabalho. A relação consiste na transferência de um bem imaterial, um serviço, quer circula economicamente. Tal bem imaterial pode consistir no fornecimento de trabalho, tal como um advogado, ou na cessão de direitos. Ou seja, há a transferência onerosa do prestador para o tomador de um bem imaterial.

---

14 BRASIL. Lei Nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002, Art. 594 CC/02. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acessado em 8 mar. 2018

O STF historicamente adotava o conceito econômico de prestação de serviço, porém em 2010, mudou de posicionamento, adotando o conceito semântico. No entendimento esposado no RE 116.121<sup>15</sup>, o Supremo defendeu que o ISS somente pode incidir sobre as prestações de serviço que materializam obrigações de fazer, tal como prescrito no ramo civilista. Assim a incidência do referido imposto sobre locação de bens móveis restou afastada. Posteriormente o entendimento foi cristalizado na SV 31<sup>16</sup>. O STJ também se manifestou seguindo a nova posição do STF no REsp 631.547<sup>17</sup>.

O art. 110 do CTN foi adotado como principal fundamento, no sentido de que o legislador tributário não pode, quando adota conceitos do direito privado, deturpar o sentido. Porém, a adoção de um termo já existente no direito privado não implica necessariamente que o legislador tributário tenha adotado a concepção privatista do termo. Tendo as palavras e expressões conteúdos polissêmicos, primeiro elas devem ser interpretadas teleologicamente, dentro do contexto legal em que estão inseridas, segundo a consideração econômica em matéria tributária.

Todavia, ainda dentro da própria jurisprudência do STF há decisões apresentando argumentos diametralmente opostos aos apresentados no recurso extraordinário supracitado. No RE 547.245<sup>18</sup>, referente à incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro, o Ministro Eros Grau em seu voto explanou que:

(...)há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos que define o direito privado.”

Segundo a argumentação do Min. Eros Grau, a expressão “de qualquer natureza” afasta a necessidade de o serviço consubstanciar-se em uma obrigação de fazer para haver incidência do ISS. O mesmo argumento fora adotado no RE 116.121, mas restou vencido na ocasião.

---

15 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121. Relator Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 10 mar. 2018

16 Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

17 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 631.547. Relator Min. José Delgado. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/componente=ATC&sequencial=1271737&num\\_registro=200302157368&data=20040805&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/componente=ATC&sequencial=1271737&num_registro=200302157368&data=20040805&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 10 mar. 2018

18 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121. Relator Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>> Acessado em 18 mar. 2018

No RE 651.703<sup>19</sup> o Supremo aponta a superação do precedente fixado pelo RE 116.121. Infere que o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza não é condicionado à legislação ordinária, no caso o Código Civil, sob pena de serem invertidos os planos normativos; que os tributos sobre o consumo assimilam considerações econômicas elaborados tanto pelo direito tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados pela fluidez conceitual e que a classificação entre obrigações de dar ou fazer não é a mais adequada para compreender os produtos e serviços da atividade econômica. Os trechos ressaltados abaixo esclarecem a mudança do posicionamento da Suprema Corte:

*A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121)*

*O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN*

No AgRg na RCL 8623<sup>20</sup> a Suprema Corte afasta a incidência da súmula vinculante 31 no caso de cessão do direito de uso de marcas e sinais, por entender que se trata de serviço autônomo especificado na lista anexa da LC 116/03, não caracterizando locação de bem móvel.

#### 4. CONCLUSÃO

Da análise do modelo adotado pela União Europeia na instituição do Imposto sobre Valor Agregado sobre os serviços *over the top*, prestador pela internet, consistente na cessão do direito de acesso ao conteúdo é perceptível que a incidência tributária nestas situações não

---

19 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703. RELATOR : MIN. LUIZ FUX. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acessado em 28 mar. 2018

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg na RCL 8623. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620191>> Acessado em 28 mar 2018

somente é viável, como pode ser usada como meio de materializar a neutralidade fiscal quanto aos serviços de entretenimento.

A adoção de parâmetros específicos quanto o local da tributação, adotando o domicílio do tomador do serviço, dirime a guerra fiscal entre os membros comunitários, evitando a migração das empresas prestadoras de serviços para paraísos fiscais. A mudança no critério de fixação do local onde é devido o IVA traz mais justiça na arrecadação do imposto, que é arrecadado no local onde efetivamente ocorre a prestação do serviço.

Quanto ao ISS no Brasil, introduzido pela Emenda Constitucional 18/65, compreende-se que veio em substituição de diversos impostos que incidiam sobre as indústrias e profissões e o imposto de diversões públicas, ambos de competência municipal. O sistema tributário pré-emenda 18/65 adotava o critério jurídico para determinar as materialidades tributárias. A partir da Emenda 18/65 fora adotado o critério econômico, sendo o ISS um imposto sobre a circulação de serviços no mercado, incidindo sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a terceiro.

Tendo sido inicialmente adotado o critério econômico para caracterizar as materialidades sujeitas ao ISS, a opção do STF em seguir o conceito jurídico da hipótese de incidência do imposto, cristalizado na Súmula Vinculante nº 31 parece não corresponder aos avanços tecnológicos na prestação de serviços atuais. A preferência por modelos civilistas pré-fixados no Código Civil dificulta a adaptação do ordenamento jurídico à modernidade dos novos arranjos comerciais. As novas práticas e modelos nem sempre se encaixam nos conceitos cristalizados na seara civilista. Dessa forma, a análise econômica dos fatos jurídicos parece ser a melhor forma de analisar a possibilidade de incidência tributária. A jurisprudência titubeante do STF, que embora tenha fixado na súmula vinculante 31 a não incidência do ISS na locação de bens móveis, fundamentado na circunstância de que tal relação caracteriza uma obrigação de dar, enquanto as prestações de serviço devem ser obrigações de fazer, em outros julgados se afasta desse mesmo fundamento, adotando conceito amplo de serviços de modo a permitir a incidência do ISS.

Dessa forma, os pleitos de inconstitucionalidade da inovação trazida pela LC 157/2016 quanto a incidência do ISS nos serviços de *streaming*, materializado na cessão de direitos, consubstanciando uma obrigação de dar e não numa obrigação de fazer, traço delimitador tradicional da prestação de serviços, não encontram eco na jurisprudência do STF, que por diversas vezes afastou seu próprio precedente vinculante, adotando entendimentos mais amplos de prestação de serviços para além da obrigação de fazer civilista.

## 5. BIBLIOGRAFIA.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)>

\_\_\_\_\_. Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>

CARNEIRO, Daniel Dix. ISS - Impostos sobre serviços de qualquer natureza . 1 ed. Freitas Bastos, 2008

UNIÃO EUROPEIA. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 67/227/EEC de 11 abril de 1967 - <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31967L0227&from=PT>> Acessado em 24 jan 2018

\_\_\_\_\_. Directiva 2006/112/ce do conselho de 28 de novembro de 2006. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>>

\_\_\_\_\_. Conselho Da Comunidade Econômica Europeia. Diretiva 2008/8/ED de 12 fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>>

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do ISS 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017

VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; VAN NORDEN, Gert-Jan. Fundamenteal os EU VAT LAW. Alphen aan den Rijn, Holanda. Kluwer Law International B.V.