



EMERJ – ESCOLA DE MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING E A LEGALIDADE DA LEI  
COMPLEMENTAR Nº 157/2016.

VICTOR COSTA FERREIRA

Rio de Janeiro

2018

VICTOR COSTA FERREIRA

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING E A LEGALIDADE DA LEI  
COMPLEMENTAR Nº 157/2016.

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:

Lucas Tramontano

Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro  
2018

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING E A LEGALIDADE DA LEI  
COMPLEMENTAR Nº 157/2016.

Victor Costa Ferreira

Graduado (a) pela Pontifícia Universidade Católica – PUC/RIO. Pós-graduado em Direito Imobiliário, Notarial e Registral pelo Centro de Estudos, Pesquisa e Atualização em Direito – CEPAD.

**Resumo:** Com a edição da Lei Complementar nº 157/2016, foi incluído o item 1.09 à Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, permitindo a incidência de ISS sobre o *streaming*. Contudo, as alterações legislativas não têm acompanhado as constantes inovações – sobretudo de cunho tecnológico – surgidas nos últimos anos. É o que ocorre com o *streaming*, o qual, se analisado detidamente, se concluirá que este não pode ser considerado um serviço, segundo o conceito de “serviço” previsto no ordenamento. Por este motivo, a Lei Complementar nº 157/2016, neste tocante, se revelaria contrária à norma legal e à constitucional.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ISS. Lei Complementar nº 157/2016. Serviço de *Streaming*.

**Sumário:** Introdução. 1. Alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016. 2. A natureza do contrato de streaming. 3. A inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016 no que tange ao item 1.09 do Anexo da norma. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a constitucionalidade – e a legalidade, e em segundo plano – da Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016, notadamente por conta do item 1.09 à Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, uma vez que tal alteração permitiu os Fiscos Municipais promoverem a criação de legislação e a cobrança de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (doravante ISS) sobre serviços de *streaming*, serviço este que tido um uso crescente, em níveis exponenciais, no âmbito das sociedades civis modernas.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema, de modo a discutir a efetiva natureza jurídica do serviço de *streaming*, bem como se esta permite a incidência do ISS sobre o seu fornecimento.

Na primeira análise que se aprofundará, se ponderará que não há como se falar na incidência de ISS em tais casos, tendo em vista o que já foi definido pelo Supremo Tribunal

Federal (Súmula Vinculante nº 31). Isso porque, tal como se observa da regra atributiva de competência, elencada no artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988, só podem se instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer.

No que tange à eventual incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (doravante ICMS), contudo, parte da doutrina entende que os contratos de *streaming* não estariam sujeitos à materialidade do referido imposto (de comunicação). Isso porque, não haveria aqui qualquer relação de comunicação entre as partes contratantes. O que há é tão-somente o fornecimento de áudio, vídeo e imagens, o que desconfiguraria a materialidade do ICMS, além do próprio ISS.

Nota-se, da discussão atinente aos impostos que eventualmente poderão incidir sobre o *streaming*, que a análise acerca de sua natureza jurídica é essencial para a completa compreensão do tema.

De tal controvérsia, é inafastável o surgimento de outra indagação: então qual seria o imposto a incidir, caso a conclusão seja pela inaplicabilidade tanto do ISS como do ICMS ao serviço de *streaming*? Há quem defenda pela necessidade de a União se valer de sua competência residual para tributação por meio de um imposto sobre cessão de direitos. Porém, vale lembrar que inexistente lei complementar federal que o institua, bem como a obrigatoriedade constitucional pela necessidade de incidência de, ao menos, um tipo de imposto sobre determinado serviço/produto.

Certo é que, a incidência de ISS sobre serviços de *streaming*, tal como franqueado pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, tende a se revelar afronta direta ao artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, bem como à própria jurisprudência sedimentada (por intermédio de súmula vinculante) do Supremo Tribunal Federal. Tal fato, aliás, traz à tona a necessidade de implementação de uma reforma tributária moderna, por meio da qual o legislador reconheça a imprevisibilidade dos tipos de relações que surgirão no futuro em meio a nossa sociedade.

Assim sendo, vale dizer que, ante a expansão do mercado no qual estes contribuintes prestam seus “serviços”, bem como o interesse do consumidor em produtos deste gênero (Netflix, Spotify, Google Play, Hulu, dentre outros), é claro que a discussão em tela se revela de grande relevância para a sociedade moderna. Esta desenvolve e cria tecnologias de forma mais célere que a capacidade produtiva do legislador, de modo que não pode ficar apenas à cargo do judiciário a responsabilidade de dirimir as controvérsias que surjam.

## 1. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016.

A Lei Complementar nº 157/2016, dentre as alterações promovidas, modificou a Lei Complementar nº 116/2003, a qual estipula como o ISS deve ser cobrado pelos municípios.

Especificamente no que se refere ao *streaming*, foi incluído o item .109 no anexo relativo à lista de serviços descrita pela Lei Complementar nº 2003, *in verbis*:

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

Ocorre que, não há como se falar na incidência de ISS tal como capitulado no novo regramento. Isso porque, tal como já foi definido pelo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 31<sup>1</sup>, só podem se instituir tal imposto sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer, sendo vedada a sua incidência sobre a locação de bens móveis. É o que se infere do artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988.<sup>2</sup>

Com efeito, o *streaming*, nada mais é do que a transmissão de dados via internet para a exibição de mídias criptografadas com armazenamento temporário, sem que precise haver transferência de posse ou de propriedade. Assim, “as informações não são armazenadas no dispositivo do usuário, que recebe o *stream*, a transmissão dos dados (com arquivagem temporária no cache do sistema), de modo que a mídia (vídeo, música etc.) é reproduzida à medida em que chega ao usuário, dependendo da largura de banda (que deve ser suficiente para reproduzir o conteúdo; caso contrário, ocorrerá interrupções em sua reprodução).”<sup>3</sup>

Ou seja, ainda que seja possível o enquadramento do *streaming* nos conceitos hoje existentes, por certo este não se adequa ao de fazer, se aproximando inequivocamente ao conceito de locação. E a este respeito, cabe aqui, desde já, fazer breve comentário acerca da evolução dos serviços e produtos na era digital.

---

<sup>1</sup> Súmula Vinculante nº 31 “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

<sup>2</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

<sup>3</sup> REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. *A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital*. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18609](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609)> Acesso em: 10 abr. 2018.

Como se tem notado, muitos serviços e produtos, nunca antes pensados, tem surgido em meio a nossa sociedade. Porém, tal evolução, muitas das vezes ligada à tecnologia, tem se revelado mais célere que a atividade legislativa. Por consequência, nem sempre os conceitos trazidos pela norma se adequam à realidade. Vivemos, por tanto, uma era de quebra de paradigmas, os quais têm exigido novas demandas, principalmente nas esferas judiciais e legislativas (por parte dos entes públicos).

É o exato caso do *streaming*, fruto da evolução tecnológica e de conceito muito distinto da prestação de serviço tal como capitulada pelo Legislador Constituinte.

Como se infere de sua descrição, resta evidente que o serviço não é caracterizado como uma obrigação de fazer, tal como qual exige o artigo 156, inciso III da Constituição Federal para que o ISS venha a incidir.

Inclusive, adentrando-se ainda mais na natureza do *streaming*, percebe-se que não é prestado realmente um serviço, mas apenas disponibilizado um conteúdo no servidor, sem qualquer tipo de armazenamento permanente. Ou seja, o que há é uma espécie de cessão de direitos. Apenas por este motivo, seria evidente a impossibilidade de aplicação de tributo que verse sobre serviços.

Quanto ao *streaming on demand*, não há qualquer dúvida de que é impossível a subsunção do fluxo de mídia à hipótese tributária do ISS. Isso porque, nesta modalidade, o *software* de transmissão *on line* é apenas um instrumento que possibilita o acesso a filmes, séries, música, dentre outros, de modo que o objeto do contrato entre usuário e empresa não é a utilização do software, mas sim o acesso a conteúdo pré-estabelecido.<sup>4</sup>

Por outro lado, a Constituição confere aos Municípios é competência para tributar a prestação de serviços, e não de locação de serviços ou coisas. A locação é cessão de direitos e se materializa na cessão temporária do direito ao uso de um objeto, mediante remuneração. Desta forma, colocar algo à disposição de alguém, para o uso, tal como ocorre com o *streaming on demand*, não é o mesmo que produzir um esforço humano em benefício de terceiro. Por este motivo, é inconstitucional a cobrança de ISS de empresas (como Netflix, Spotify, Apple TV, Amazon Prime, Globo Play, Deezer, dentre outras), que se utilizam da tecnologia *streaming on demand*.<sup>5</sup>

Já o tratamento jurídico da modalidade *live streaming*, embora se baseie na mesma tecnologia, encontra-se em terreno mais nebuloso. Nesta hipótese, o *software* de transmissão

---

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> Ibid.

*on line* destina-se a cobertura de eventos que estejam acontecendo ao vivo, com possibilidade de interação do usuário, o que pode configurar prestação de serviços se existir o necessário esforço humano em benefício de terceiro.

Como exemplo, tem-se a hipótese em que empresa fornecedora da tecnologia *streaming*, à disponibiliza com intuito de transmitir *on line* e ao vivo casamento, bodas, ou ainda, evento de determinado usuário. Sendo assim, a incidência, ou não, de ISS das empresas que se utilizam da tecnologia *live streaming* deve ser analisada caso a caso, de acordo com o cenário fático apresentado em cada hipótese.

Diante da evidente inconstitucionalidade da incidência do ISS na modalidade *streaming*, tal como trazida pela Lei Complementar nº 157/2016, e da dificuldade em enquadrá-lo em conceitos pré-existentes, por certo caberá ao Poder Judiciário dirimir a questão. Isto, ao menos, até a modernização da legislação que a ocorrer através de uma futura Reforma Tributária.

Em contrapartida, não há que se falar na eventual incidência de ICMS sobre o *streaming*. Como dito, parte da doutrina entende que os contratos de *streaming* não estariam sujeitos à materialidade do referido imposto (de comunicação). Isso porque, não haveria aqui qualquer relação de comunicação entre as partes contratantes. O que há é tão-somente o fornecimento de áudio, vídeo e imagens, o que desconfiguraria a materialidade do ICMS, além do próprio ISS.

## 2. A NATUREZA DO CONTRATO DE STREAMING.

Como cediço, vivemos atualmente em uma verdadeira era digital. O crescimento das tecnologias disponíveis à vida cotidiana das sociedades aumenta cada mais, proporcionando infinitas possibilidades de acesso a conteúdos diversos e a redes de comunicação de alcance mundial.

Certo é que, há pouquíssimos anos atrás não se tinha conhecimento dos produtos e serviços que hoje são tão populares ao homem médio, com é o caso do *streaming*. Isso porque, a evolução tecnologia, na maioria absoluta das vezes, é mais rápida que a capacidade do ser humano se preparar para processamento desta, notadamente no que compete ao legislativo.

De todo modo, tem-se a convicção que as atividades promovidas única e exclusivamente por conta da rede mundial denominada *internet*, tratam-se de fatos identificáveis, passíveis de tributação. O *streaming* não é uma exceção à regra.

Contudo, não há que se confundir a necessidade regulamentação e consequente tributação com a imposição de tributo que não guarda qualquer identidade com o fato gerador da atividade desempenhada, como é o caso do emprego do ISS sobre o *streaming*.

Justamente por esta razão, cabe ao Legislador Constituinte avaliar a necessidade de prosseguimento com a reforma tributária já em trâmite (de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly). Resta evidente que o atual sistema legislativo tributário não se mostra mais eficiente diante não dos novos produtos e serviços que tendem a surgir nessa era digital, mas com relação aos que já existem. O *streaming*, talvez, seja um dos melhores exemplos para tal constatação. Mas não é só! A legislação em vigor não permite qualquer margem de manobra ao legislativo, sendo certo que muitas outras atividades, desconhecidas nos dias de hoje, tendem a surgir em um futuro próximo sem qualquer perspectiva de regulamentação adequada.

Feitas tais importantes observações, e passado à análise propriamente dita dessa atividade inteiramente nova e com pouquíssimas bases de comparação em relação ao que já era de conhecimento do legislador, tem-se que o contrato de *streaming* nada mais é que a transmissão de dados via *internet* para a exibição de mídias criptografadas com armazenamento temporário, tal como dito mais acima.

Vale lembrar, ainda, que não há o armazenamento do conteúdo transmitido e, posteriormente, reproduzido pelo consumidor (o usuário) no equipamento em que ocorre a recepção. Inclusive, como os conteúdos transmitidos são protegidos por direitos autorais, a gravação significaria produção de cópia não autorizada (e, portanto, ilegal).

Repise-se, ainda, que o *streaming* pode tanto ser utilizado para reprodução de eventos ao vivo (*live streaming*), como para uso sob demanda (*on demand*), sendo que ambos possuem as características descritas no parágrafo anterior. Ainda assim, algumas peculiaridades existentes entre esses dois tipos de *streaming* devem ser observadas para a compreensão da natureza jurídica desses contratos.

No que se refere especificamente o *streaming on demand*, nos parece ser evidente a natureza de locação deste contrato.

Ora, o que há, neste caso, é tão-somente o consumo de um fluxo de mídia por parte usuário. O *software* por meio do qual o usuário acessa o conteúdo pretendido, nada mais representa do que uma plataforma necessária à disponibilização do conteúdo. Ou seja, é um meio. Não há o fornecimento de um software.



Assim, conclui-se que se trata o *streaming on demand*, indiscutivelmente, de uma locação de bem móvel, ou seja, uma obrigação de dar.

O *live streaming*, por sua vez, se fundamenta na mesmíssima tecnologia. Contudo, este foi desenvolvido especificamente para transmissões ao vivo de eventos. Nesses casos, é possível, mas não mandatário, a interação do usuário com a transmissão.

Mais uma vez, contudo, não nos parece que haja qualquer esforço humano voltado especificamente para a disponibilização do conteúdo – ainda que de forma ao vivo – ou mesmo para a promoção desta interação do consumidor com a transmissão. Isso porque, aqui também há utilização de um ou mais *softwares* empregados para o exercício da atividade fim.

Há que se compreender, na linha do que já foi acima tratado, que, na era digital, muitas atividades demandam o esforço apenas de máquinas, *softwares* e circuitos. O esforço humano se dá em etapa anterior, como na elaboração do *software* sob encomenda para a transmissão de determinadas mídias (atividade esta sim, passível de incidência de ISS), na programação de *software*, na elaboração de plataformas de acesso ao usuário, dentre outras. Uma vez desenvolvidas e devidamente programadas essas tecnologias, seus funcionamentos não necessitarão, necessariamente, de um esforço humano. Aliás, na verdade, raramente necessitarão desse esforço.

Para a perfeita compreensão de como se dá e se operacionaliza o funcionamento do *streaming*, bem como da natureza jurídica deste contrato, devem ser quebrados alguns paradigmas. Vivemos ainda em uma “*sociedade assente em bens físicos ou corpóreos*”<sup>6</sup>, ainda não perfeitamente adaptada, ao menos sob a ótica legislativa, às interações permitidas pela *internet*.

Pelo exposto, no que tange exclusivamente à natureza jurídica do *streaming*, conclui-se que se trata de um contrato totalmente novo, surgido por conta dos avanços tecnológicos. Contudo, tomando-se por base os conceitos já existentes em nosso ordenamento, este pode ser perfeitamente classificado como um contrato de locação de bem móvel, seja na modalidade *on demand* ou *live streaming*. Isso porque, em ambos os casos, há tão-somente o consumo de um fluxo de mídia por parte usuário, seja com ou sem a interação deste. O *software*, por meio do qual ocorre o acesso ao conteúdo, é uma plataforma pré-programada para a disponibilização do conteúdo.

---

<sup>6</sup> Ibid.

### 3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 NO QUE TANGE AO ITEM 1.09 DO ANEXO DA NORMA.

Como cedição, a Constituição Federal outorga aos entes federativos competência para estes legislarem em matéria tributária. Desse modo, ao limitar o legislador ordinário, tal como se infere dos artigos 145 a 162 da Constituição de 1988, este não pode atuar modificando a regra pré-estabelecida sobre o que pode ou ser tributado.

Para Humberto Ávila, tais conceitos não podem ser deteriorados pelo legislador ordinário

*Essa decisão se insere na cadeia de decisões do Supremo Tribunal Federal que demonstram que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nas regras de competência e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nestas regras. Daí, serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles, não há poder de tributar<sup>7</sup>*

Pois bem. Sob essa ótica, tem-se que o ISS é um tributo da competência dos Municípios, conforme se verifica do artigo 156, III e § 3º, da Constituição de 1988 e pela Lei Complementar nº 116/2003. Os Municípios, dessa forma, devem editar suas respectivas legislações ordinárias, devendo ser respeitada, a lista de serviços constante da Lei Complementar.

De todo modo, o critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de um serviço não compreendido no artigo 155, II, da Constituição de 1988, que trata dos serviços cuja tributação deve ser regulada pelos Estados e Distrito Federal.

O serviço, por sua vez, pressupõe um esforço humano que tem como objetivo cumprir uma determinada prestação, um fornecimento – no caso, de um trabalho.

Com efeito, vale observar que a Lei Complementar nº 157/2016, no subitem 1.09, traz a redação “*disponibilização, sem cessão definitiva*”. Ora, além do verbo “disponibilizar” não pressupor qualquer tipo de esforço humano para a execução (seja em qual situação for), não há como afastar esta expressão do conceito de locação. Note-se que há no *streaming*, assim como nas demais locações, um pagamento e uma disponibilização como consequência.

---

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264.

Acerca da locação, assim dispõe o artigo 565 do Código de Processo Civil:

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.

Para Caio Mário Pereira da Silva, locação é o “*contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder, temporariamente, o uso e o gozo de uma coisa não fungível mediante certa remuneração.*”<sup>8</sup>

Não restam dúvidas, portanto, que o *streaming* nada mais é que uma locação pura e simples de bem móvel, o que nos leva a concluir pela impossibilidade de incidência de ISS.<sup>9</sup> E, seja em qual modalidade for, não pressupõe a prestação de um serviço, ou melhor, de um esforço humano necessário ao acesso da mídia por parte do usuário.

Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal, no passado, decidiu pela impossibilidade de incidência de ISS sobre a locação de fitas VHS, DVD, sobre a locação de cartuchos e discos com jogos de videogame – o que deu ensejo a Súmula Vinculante nº 31. Não há como afastar a comparação desses tipos de serviço, da locação de mídia por meio da *internet*.

Trata-se da mesmíssima atividade. Contudo, no passado, era necessário a inserção do conteúdo a ser disponibilizado em CDs e fitas VHS, ante a impossibilidade de transmissão de conteúdo à distância. Assim como as fitas e CDs, a plataforma digital acessada pelo usuário do *streaming*, assim como os softwares que disponibiliza o conteúdo, nada mais são que meios necessários à disponibilização, acesso e reprodução dos conteúdos locados.

Ademais, diversas das empresas que oferecem o *streaming* sequer se encontram sediadas no Brasil. É o caso da Netflix, Spotify, Google Play, dentre outras. Ou seja, as mídias disponibilizadas aos seus usuários sequer são gerenciadas e ficam armazenadas em território nacional, o que torna a legislação em análise ainda mais frágil.

Recorrendo-se ao direito comparado, podemos mencionar o caso de alguns estados Norte-Americanos, que têm demonstrado maior familiaridade na legislação voltada ao mundo digital, notadamente o *streaming*.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva, Instituições de Direito Civil, Vol. III, 16.<sup>a</sup> edição, 2012, p. 229/230

<sup>9</sup> AFONSO, Sylvio César. *A inconstitucionalidade do ISS sobre os serviços de streaming*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>> Acesso em: 10 abr. 2018.

<sup>10</sup> REVOREDO, op. cit.

No ano de 01/09/2015, o Departamento de Finanças de Chicago emitiu a instrução fiscal *Tax Rule* nº 5<sup>11</sup>, e alterou o *Chicago Amusement Tax* (“imposto sobre entretenimento”), com o objetivo de tributar as diversões oriundas do mundo digital.

A este respeito, assim tratou Tatiana Trícia de Paiva Revoredo acerca do tema, em seu artigo “*A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital*”, *in verbis*:

Tal exação se aplica, pois, ao contribuinte que assistir ou participar de qualquer entretenimento mediante o acesso digital. A alíquota é de 9% sobre o preço da assinatura ou valor equivalente, bem como, além dos eventos tradicionalmente tributáveis pelo *Chicago Amusement Tax* (exposições, shows de entretenimento, atividades recreativas ou eventos similares), também o entretenimento através do acesso digital (programas de televisão, filmes, vídeos, música e Jogos on-line) passou a integrar a hipótese de incidência tributária. No mais, é considerado sujeito passivo do aludido tributo todo cliente cujo endereço residencial ou comercial principal seja em Chicago (o que pode ser comprovado pela fatura do cartão de crédito, o endereço de faturamento da negociação, etc.).

Em síntese, para o Departamento de Finanças de Chicago, a tributação em questão incidiria “*somente sobre o conteúdo objeto de acesso temporário, transmitido on-line*”, e não sobre a aquisição de shows, filmes, vídeos, músicas ou jogos baixados permanentemente para o dispositivo do usuário, mediante download.<sup>12</sup>

O Departamento de Receita do Alabama, por sua vez, alterou a *Administrative Rule* nº 810-6-5-.09<sup>13</sup>, para estender o *Alabama’s rental tax*, que seria uma espécie de imposto sobre locação, ao *streaming* de vídeo ou áudio, com vigência a partir de 01/10/2015.

Por conta dessa alteração, transmissões digitais, filmes sob demanda, programas de televisão, *streaming* de vídeo, *streaming* de áudio e outros programas similares, disponibilizados aos clientes, independentemente do método de transmissão (seja mediante assinatura por período definido ou indefinido, seja sob demanda), são considerados bens tangíveis e sujeitos ao imposto sobre locação. Contudo, devido à pressão do governo estadual

---

<sup>11</sup> ESTADOS UNIDOS. Chicago. Department of Finance. Amusement Tax Ruling – Tax Rule nº 5. Disponível em: [https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp\\_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling\\_5\\_06\\_09\\_2015.pdf](https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling_5_06_09_2015.pdf). Acesso em: 21 dez. 2017.

<sup>12</sup> REVOREDO, op. cit.

<sup>13</sup> ESTADOS UNIDOS. Alabama. Alabama Administrative Code: Administrative Rule nº 810-6-5-.09. Disponível em: <http://www.alabamaadministrativecode.state.al.us/JCARR/JCARR-FEB-15/REV%20810-6-5-.09.pdf>. Acesso em 21 dez. 2017.

e dos advogados tributaristas, aludida norma administrativa foi revogada em 07 de julho de 2015.<sup>14</sup>

Já no Estado da Flórida, segundo o *Florida Technical Assistance Advisement* nº 14A19-005, de 18/12/2014<sup>15</sup>, o *sales and use tax* (imposto sobre vendas e uso) não incide sobre venda e assinatura de *streaming* de vídeo digital. Isso porque, não há transferência de domínio de bem material (tangível).

Porém, tal como concluiu Tatiana Trícia de Paiva Revoredo<sup>16</sup>, haveria naquele estado Norte-Americano a incidência do imposto sobre serviços de telecomunicação no acesso temporário a conteúdo digital mediante assinatura. A aquisição definitiva de conteúdo (baixado ou permanentemente armazenado na biblioteca *on line* do usuário) configuraria, por sua vez, venda de serviços de informações transferidos por via eletrônica. Portanto, o *streaming* não estaria sujeito nem ao imposto sobre serviços de telecomunicações, nem ao imposto sobre vendas e uso no Estado da Flórida.

Certo é que, com o cenário mundial em constante modificação no que tange às inovações trazidas pela era digital, surge também a necessidade de adaptação do Direito às novas demandas. Trata-se, pois, do cenário perfeito para vir à tona o Direito Comparado, tão bem explorado pelo estudo de Tatiana Trícia de Paiva Revoredo, mais acima parcialmente reproduzido. Deste, podemos nos socorrer para a busca de soluções que eventualmente ainda não tenham sido vislumbradas pelo Legislador Pátrio, mediante a utilização de métodos de interpretação como o empírico, o analógico, o funcional, o dialético o comparativo e o lógico-dedutivo.

Não obstante a clara evidência de que é inviável se vislumbrar a incidência do ISS sobre o serviço de *streaming*, seja por conta do que rege a Legislação Pátria, seja por conta da própria natureza da atividade e do próprio imposto, outras inconstitucionalidades contidas na Lei Complementar nº 157/2016 devem ainda ser consideradas.

Não nos parece descabida a teoria de que a incidência do ISS sobre o *streaming* representaria verdadeira bitributação. Isso porque, o usuário já paga ISS sobre os pacotes de *internet*, essenciais para o acesso ao *streaming*.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> ESTADOS UNIDOS. Florida. Florida Department of Revenue - Florida Technical Assistance Advisement Nº14A19-005. Disponível em: <[https://revenue.floridarevenue.com/LawLibraryDocuments/2014/03/TAA-118235\\_14A19-001%20REDACTED%20\\_%20SUMMARY.pdf](https://revenue.floridarevenue.com/LawLibraryDocuments/2014/03/TAA-118235_14A19-001%20REDACTED%20_%20SUMMARY.pdf)>. Acesso em: 21 dez. 2017.

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> GRILLO, Brenno. *Sanha Arrecadatória - Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>> Acesso em: 10 abr. 2018.

Por fim, vale ainda dizer que não é cabível eventual incidência de ICMS sobre o *streaming*. Trata-se, pois, de um bem incorpóreo, não possuindo a natureza jurídica de mercadoria, mas sim de direito autoral e propriedade intelectual. Segundo a Confederação Nacional de Serviços, “*o adquirente passa a ter, tão somente, o direito de uso, por meio de uma licença/cessão concedida por seu criador, que é o seu real proprietário*”<sup>18</sup>

#### 4. CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, conclui-se que o ordenamento jurídico Pátrio, notadamente as normas responsáveis por instituir e regulamentar a política fiscal e tributária, se apresentam defasadas e inapropriadas aos novos produtos e serviços surgidos por conta dos avanços tecnológicos, como é exatamente o caso do *streaming*.

Como visto, a Lei Complementar nº 157/2016, dentre diversas alterações promovidas, modificou a Lei Complementar nº 116/2003, a qual estipula como o ISS deve ser cobrado pelos municípios.

Com a nova redação, foi incluído o item .109 no anexo relativo à lista de serviços descrita pela Lei Complementar nº 2003, ou seja, o *streaming*.

Ocorre que, o critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de um serviço não compreendido no artigo 155, II, da Constituição de 1988, que trata dos serviços cuja tributação deve ser regulada pelos Estados e Distrito Federal. E o serviço, por sua vez, pressupõe um esforço humano que tem como objetivo cumprir uma determinada prestação, um fornecimento – no caso, de um trabalho.

Porém, o subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016 traz a redação “*disponibilização, sem cessão definitiva*”.

Nesse cotejo, quando do estudo da natureza do *streaming*, se conclui que este nada mais é que que uma locação pura e simples de bem móvel, o que nos leva a concluir pela impossibilidade de incidência de ISS.

Na modalidade *on demand*, mais especificamente, não há qualquer dúvida de que é impossível a subsunção do fluxo de mídia à hipótese tributária do ISS.

---

<sup>18</sup>Ibid.

Nestes casos, o *software* de transmissão *on line* é apenas um instrumento que possibilita o acesso a filmes, séries, música, dentre outros, de modo que o objeto do contrato entre usuário e empresa não é a utilização do software, mas sim o acesso a conteúdo pré-estabelecido

Já o *live streaming*, embora se funde na mesmíssima tecnologia, este é utilizado para transmissões ao vivo de eventos. Assim, é possível, mas não mandatório, a interação do usuário com a transmissão.

Neste caso, o esforço humano pode ocorrer, mas é absolutamente prescindível. Isso porque, aqui também há utilização de um ou mais *softwares* empregados para o exercício da atividade fim.

Assim, resta clara a inconstitucionalidade (além de ilegalidade) da Lei Complementar nº 157/2016, sendo certo que o *streaming* não possui a natureza jurídica de mercadoria, tampouco de serviço, mas sim de direito autoral e propriedade intelectual.

Detectamos, portanto, a violação ao artigo 155, II, da Constituição de 1988 cometida pela alteração legislativa aqui analisada, já que o critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de um serviço, o que, em raras exceções, não ocorre na atividade de *streaming*.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Código de Processo Civil*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *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)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *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)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2003*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, Vol. III, 16 ed. 2012.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. *A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital*. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18609](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609)> Acesso em: 10 abr. 2018.

GRILLO, Brenno. *Sanha Arrecadatória - Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igualar-cessao-uso-servico-dizem-advogados>> Acesso em: 10 abr. 2018.

AFONSO, Sylvio César. *A inconstitucionalidade do ISS sobre os serviços de streaming*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>> Acesso em: 10 abr. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.