

TRIBUTAÇÃO DO NETFLIX: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING

TAXATION OVER NETFLIX: THE (UN)CONSTITUTIONALITY OF THE INCIDENCE OF BRAZIL'S ANY NATURE'S SERVICE TAXES - ISS OVER STREAMING SERVICES.

Lorena do Nascimento Barbosa Maria¹

RESUMO

A Lei Complementar nº 157 (BRASIL, 2016) introduziu novos serviços na Lista anexada à LC nº 116 (BRASIL, 2003), que regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Entre as novidades, encontra-se o subitem 1.09, no qual consta a atividade de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto através da internet. Com essa inserção, os Municípios e Distrito Federal poderão instituir o referido imposto sobre o denominado serviço de streaming, a exemplo do Netflix. Contudo, após a publicação da LC nº 157 (BRASIL, 2016), diversos tributaristas alegam ser inconstitucional a incidência do ISS sobre tal serviço, sob o argumento de que este não compreende uma obrigação de fazer, utilizada para delimitar o conceito de serviço tributável por este imposto municipal. Com isso em vista, o presente trabalho, através da pesquisa bibliográfica e documental, utilizando o método dedutivo, busca investigar se a incidência do ISS sobre o serviço expresso no subitem 1.09 é constitucional. Após o estudo da materialidade do ISS, da análise da jurisprudência sobre o conceito de serviço adotado para fins de tributação e das características dos serviços de streaming, os resultados obtidos levaram à conclusão de que é constitucional a incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos audiovisuais por meio da internet, tendo em vista que tal atividade guarda correspondência com o conceito de serviço utilizado pelo Direito Tributário, à luz dos atuais precedentes do Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto. ISS. Streaming. Netflix. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The Complement Law n. 157 (BRASIL, 2016) introduced new services in the list of services attached to the Complement Law n 116 (BRASIL, 2003), which regulates the Brazilian "Any Nature Services Taxes" (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - or "ISS"). Among the novelties, is the sub-item 1.09, which refers to the availability without definitive assignment of audio contents, vídeo, images and text through internet. With this insertion, the Municipalities and Federal District will be able to institute this tax over the so-called streaming services, like Netflix. However, after the publication of LC n. 157 (BRASIL, 2016), several tributarists claim to be unconstitutional the incidence of ISS over such service, on the grounds that it does not comprehends a doing-obligation, used to delimit the concept of service taxable by this municipal tax. With this in view, the present study, through the bibliographic and documentary research, using the deductive method, aims to investigate if the incidence of ISS over the services expressed in sub-item 1.09 is constitutional. After studying the materiality of the ISS, analyzing the jurisprudence on the concept of service adopted for tax purposes and the characteristics of the streaming services, the results obtained led to the conclusion that it is constitutional the incidence of the tax ISS over availability without definitive assignment of audiovisual content through Internet, considering that this activity keeps correspondence with the concept of service used by the Tax Law, in light of the current precedents of the Federal Supreme Court.

KEYWORDS: Tax. ISS. Streaming. Netflix. Constitutionality.

¹ Bacharela em Direito pela Faculdade Integrada Brasil Amazônia – FIBRA. E-mail: lorena.nbm@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Em especial no âmbito jurídico, acompanhar e se amoldar a Era Digital, marcada por constantes novidades, é um trabalho árduo e desafiante, não só pela velocidade em que as transformações ocorrem, como também por se tratar de um mundo tecnológico marcado por suas peculiaridades e novos conceitos.

No que concerne ao Sistema Tributário Brasileiro, especificamente em relação à cobrança de tributos, não é surpresa que muitas atividades que surgem e ocorrem nesse meio digital não constam no campo de incidência tributária, ou, se constam, suscitam inúmeras discussões e dúvidas a seu respeito.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 – LC nº 157 (BRASIL, 2016), denominada popularmente “Reforma do ISS”, alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 - LC nº 116 (BRASIL, 2003), que regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN/ISS, e introduziu novas atividades no campo de incidência do referido imposto.

Entre os subitens incluídos na Lista de Serviços, está o 1.09 no qual consta a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”. Com esta novidade legislativa, o que se pretende é a tributação de serviços que, através da tecnologia streaming, disponibilizam o acesso a conteúdos audiovisuais, como é o caso do fornecido pela empresa Netflix, cuja plataforma digital conta com os mais variados filmes, séries e documentários disponíveis para os seus usuários.

Ocorre que desde a publicação desta novidade legislativa há estudiosos e profissionais da seara tributária que afirmam ser inconstitucional a incidência do ISS sobre o denominado serviço de streaming, sob o argumento de que este, dada as suas características, não está compreendido no conceito de serviço utilizado para demarcar a materialidade do ISS.

Dessa polêmica surgiu o interesse pelo tema e suscitou-se a questão: A incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet afronta a Constituição Federal?

Nesse viés, o objetivo geral desta pesquisa é investigar se a referida atividade, que consta no subitem 1.09 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116 (BRASIL, 2003), enquadra-se, constitucionalmente, como serviço passível de incidência pelo ISS.

Para tanto, a fundamentação teórica, dividida em diferentes seções e subseções, encontra-se organizada da seguinte forma: primeiramente, serão apresentadas as características essenciais do ISS, de modo a identificar os elementos que dão forma ao seu arquétipo constitucional. Em seguida, através da exposição doutrinária e jurisprudencial, será trabalhado o conceito de serviço considerado para balizar a incidência do ISS.

Posteriormente, identificar-se-á o conceito e as principais características do streaming e, para fins de uma melhor compreensão, apresentar-se-á a atividade desenvolvida pela Empresa Netflix, com foco principal no que dispõe o seu Termo de Uso.

Ainda, será exposto o panorama atual após a publicação da LC nº 157 (BRASIL, 2016), no que se refere a introdução do subitem 1.09, com o espolpo de visualizar a sua repercussão na seara tributária.

Após o desenvolvimento de toda a fundamentação teórica, dedicar-se-á uma seção para explicar a metodologia utilizada na pesquisa para o alcance dos resultados, que, ao final, serão analisados e discutidos.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente artigo utilizou o método dedutivo para investigar acerca da incidência do ISS sobre os denominados serviços de streaming, constantes do subitem 1.09 na Lista de Serviços anexa a LC nº 116 (BRASIL, 2003)

A pergunta principal que norteou o presente trabalho foi: É constitucional a incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet?

Por sua vez, as perguntas norteadoras foram: 1) qual o conceito de serviços para fins de tributação do ISS? 2) no que consiste os serviços de streaming? 3) a atividade prevista no subitem 1.09 da Lista de Serviços da LC nº 116 (BRASIL, 2003) está compreendida no conceito constitucional de serviço?

Para a obtenção das respostas e o alcance dos resultados, utilizou-se como procedimento a pesquisa bibliográfica e documental, de modo que a fundamentação teórica teve como fonte livros, monografias, dissertações e artigos científicos, bem como documentos, a exemplo do Termo de Uso do Netflix.

Também foram analisados precedentes jurisprudenciais, em especial os do Supremo Tribunal Federal, que tiveram, sobremaneira, papel fundamental para o alcance dos resultados e resolução da problemática que norteou a presente pesquisa.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro na vigência da Constituição de 1946, através da Emenda Constitucional – EC nº 18/65, denominada Reforma do Sistema Tributário, e substituiu o Imposto de Industrias e Profissões - IIP.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a matriz constitucional do ISS está prevista no artigo 156, inciso III. Ressalta-se que a sua instituição também é de competência do Distrito Federal - DF, no

exercício de sua competência tributária cumulativa, nos termos do artigo 147, parte final, da Carta Magna.

No que concerne ao diploma tributário que regula este imposto, é a LC nº 116 (BRASIL, 2003) que dispõe sobre seu fato gerador, base de cálculo, contribuinte, alíquotas, entre outros aspectos que dão forma ao seu arquétipo constitucional.

A sua materialidade consiste na prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei complementar, conforme expresso no artigo 1º:

CF, art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 1988)

O Texto Constitucional afastou do seu campo de incidência as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sobre os quais incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, e incumbiu à lei complementar definir os serviços de qualquer natureza tributáveis².

Além disso, foi incumbido à lei complementar definir os serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISS. Dada essa incumbência, discute-se quais são os parâmetros constitucionais que o legislador federal deve ter ao considerar determinada atividade como um serviço sobre o qual pode incidir o referido imposto.

Diante disso, a fim de esclarecer e delimitar o alcance da materialidade do ISS, é imperioso investigar qual o conceito de serviço para fins tributários.

3.1.1 Do conceito de serviço para fins de incidência do ISS

2 CF, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. (grifo nosso)

Quando se busca o significado de serviço, depara-se com uma pluralidade de definições. No Dicionário Aurélio, por exemplo, são encontrados diversos significados. O primeiro deles é “ato ou efeito de servir” e, entre outros, “préstimo; trabalho; proveito; utilidade; uso” (FERREIRA, 2004, p. 1837).

Claramente, a acepção comum do termo é ampla, variável de acordo com o contexto, o que a torna insatisfatória quando se pretende demarcar e compreender a materialidade do ISS. Nas palavras de Barreto (2005, p. 291 apud FERREIRA, 2007, p. 93), “de nada vale, juridicamente, defini-lo consoante sua acepção vulgar, o que importa, do ponto de vista jurídico, é buscar seu enquadramento dentro dos parâmetros constitucionais.”

Em vista disso, surgiram duas correntes: a econômica e a jurídica. Para esta última, o conceito de serviço para fins tributários é extraído do Direito, notadamente através do Direito Civil. Quanto à corrente econômica, defende que o referido conceito se encontra na Economia e não no Direito Privado.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1994, p. 287 apud DINIZ; PEIXOTO, 2010, p. 916), representante da primeira corrente, defende que serviço é bem imaterial e alcança o fornecimento de trabalho, locação de bens móveis, o serviço de advocacia, entre outros.

Com efeito, a corrente econômica divide os bens em bens materiais e imateriais, de modo que estes últimos são bens que não possuem uma extensão corpórea, ao contrário dos bens materiais.

Neste sentido, para Dias e Santos (2016, p. 39), serviço é “um bem econômico que objetive satisfazer uma necessidade e que não seja uma expressão da matéria ou extensão do corpóreo ou permanência dentro de um determinado espaço.”

Martins (2017, p. 69), no mesmo viés, leciona que a prestação de serviços é a “operação pela qual uma pessoa, em troca de pagamento de um preço (preço do serviço),

realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço)”.

Dessa forma, de acordo com a corrente econômica, pode-se definir serviço como “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material.” (MORAES, 1978, p. 84 apud DIAS; SANTOS, 2016, p. 42).

Por sua vez, a corrente jurídica defende que o conceito de serviço para fins de tributação deve ser buscado no Direito Privado. Seguindo este entendimento, Costa (2017, p. 419) sintetiza o conceito de serviço como uma obrigação de fazer.

Na mesma esteira, para Melo (2017, p. 46):

O cerne da materialidade da hipótese tributária do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Ainda com vista nessa acepção, Machado (2017, p. 415) afirma que o serviço se configura como “trabalho físico ou intelectual que consubstancia uma obrigação de fazer.”

Coelho (2004, p. 101 apud BENTO NETO, 2016, p. 18), da mesma forma, aponta que “a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa”.

Tal corrente, ao considerar o conceito de serviços tributáveis proveniente do Direito Privado, formulou-se em virtude da interpretação das disposições expressas nos artigos 109 e 110 do CTN (BRASIL, 1966), abaixo transcritas:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários

Art. 110. 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Explana Harada (2017, sem numeração) que a lei tributária está vinculada ao conceito de serviço utilizado pelo direito privado, embora seja permitido que ela confira efeitos diversos.

Nota-se, pois, que a fim de traçar o conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS, a corrente jurídica não considera o serviço em si, mas sim a prestação do serviço³, que está consubstanciada em uma obrigação de fazer e não de dar. Na lição de Beviláqua (1943, apud MELO, 2017, p. 47, grifos do autor), a obrigação de dar:

Consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação, ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.

Desta forma, é necessário que haja uma prestação de serviço, um fazer em favor de outrem, mediante contraprestação, de modo que a mera entrega de uma coisa (móvel ou imóvel), já pronta previamente, não consiste em um serviço prestado, mas sim em outra espécie de negócio jurídico, afastando a incidência do ISS.

Foi em consonância com esse entendimento que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, declarou

inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Tal atividade havia sido inserida, através da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, no item 79 da antiga Lista de Serviços do DL nº 406/68.

Em seu voto, o Ministro Celso de Mello manifestou o seguinte entendimento:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.

[...]

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do artigo 1.188 do Código Civil: "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" (BRASIL, RE nº 116121/SP, p. 708-709, grifos do autor)

No mesmo sentido, o Relator para o Acórdão, Ministro Marco Aurélio, cujo voto foi acompanhado pela maioria, concluiu que "há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento."

Posteriormente, tal precedente também motivou o veto presidencial do subitem 3.01 ("locação de bens móveis") do Projeto de Lei nº 161, de 1989, que incluiria essa atividade na Lista de Serviços veiculada pela LC nº 116 (BRASIL, 2003).

O mesmo entendimento foi manifestado através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3, Relator Ministro Celso de Mello, conforme ementa, *ipsis litteris*:

³ Serviço, por si só, não designa nem indica uma conduta humana – mas o resultado de uma atividade. Tanto é verdade que se trata de um substantivo e, não, de um verbo. Não se tributa o serviço em si mesmo, mas a atividade humana da qual ele decorre. O tributo incide, materialmente, sobre a atividade que consubstancia serviço. Ou seja, a incidência se dá sobre a prestação de serviço. (JUSTEN FILHO, 1985, p. 77-78, apud FERREIRA, 2007, p. 96)

Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - **Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, artigo 110) - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (grifo do autor)**

Finalmente, o entendimento se enraizou com a edição da Súmula Vinculante nº 31, através do seguinte verbete: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Entretanto, em que pese a Suprema Corte ter acolhido a classificação das espécies de obrigações, do Direito Privado, consolidando, no decorrer dos anos, o conceito jurídico de serviço restrito a uma obrigação de fazer, recentemente houve uma reformulação no seu entendimento, uma reinterpretação do que consta nos artigos 109 e 110 do CTN (BRASIL, 1966)

Os primeiros vestígios são encontrados no julgamento do Recurso Extraordinário 547.245 onde se discutiu acerca da incidência do ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil financeiro (leasing).

O Relator Ministro Eros Grau, ao proferir seu voto, acompanhado pela maioria, defendeu que o conceito de serviços para fins de incidência do ISS não pode se restringir a uma obrigação de fazer, regida pelo Direito

Privado. É o que se depreende do excerto, *ipsis litteris*:

Em síntese, 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 do que define o direito privado.

Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar. (BRASIL, RE 547245 / SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010, fls. 868-A)

No mesmo sentido, destaca-se, ainda, fragmentos relevantes do voto vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa:

[...] observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirma-los). Ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., software as servise, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias). [...]

Ainda que socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza. [...] (BRASIL, RE 547245/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010, fls. 875-876, grifo do autor)

Deveras, em recente julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, em 29 de setembro de 2016, o STF, em sede de

Repercussão Geral⁴, voltou a reforçar o entendimento de que o conceito de serviços, no âmbito do Direito Tributário, não deve se encerrar no conceito de obrigação de fazer, de tal sorte que ao adotar o termo “serviços de qualquer natureza”, a Constituição não teve por escopo restringir a incidência do ISS às prestações de serviços primadas pelo Direito Civilista, mas sim, ao contrário, “de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.”

Sob este viés, o STF concluiu que tal conceito está relacionado, na verdade, ao:

oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.
(BRASIL, RE 651703, Relator: Ministro LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 26.04.2017, grifos nosso)

Conforme voto do Relator Ministro Luiz Fux, a finalidade da LC nº 116 (BRASIL, 2003) foi alargar o campo de incidência do ISS, adaptando a Lista de serviços a ela veiculada ao contexto atual, em que há uma evolução social e tecnológica, inserindo atividades que não estavam previstas em diplomas legais anteriores.

2.3 O SUBITEM 1.09 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC Nº 116 (BRASIL, 2003)

A Lei Complementar nº 157 (BRASIL, 2016) alterou a LC nº 116 (BRASIL, 2003), em especial, ao ampliar a Lista de Serviços passíveis de tributação pelo ISS. Entre os serviços introduzidos, destaca-se o previsto no subitem 1.09, in verbis:

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)

Com a inserção do referido subitem, os Municípios e DF poderão (e já estão fazendo) instituir o ISS sobre os denominados serviços de streaming, frutos da evolução tecnológica. Trata-se de serviços fornecidos através de plataformas online e que, cada vez mais, ganham popularidade.

De acordo com a ressalva consignada no texto legislativo, não poderá incidir sobre a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, que compreende serviço de TV a cabo, serviço móvel celular, TV por assinatura, entre outros, pois são reconhecidos como serviços de comunicação e, portanto, sujeitos ao ICMS.

A partir disso, importa identificar as características dessa atividade, de forma que seja possível compreender como funciona e no que consiste.

3.3.1 Tecnologia streaming

O termo Streaming possui o significado de fluxo de mídia. Martins (2017, p. 201) o define como “uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por intermédio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar downloads do que está se vendo e/ou ouvindo”.

Através da referida tecnologia é mais rápido o acesso aos conteúdos online, de tal sorte que é possível assistir a um filme ou ouvir uma música instantaneamente, tendo

4 No âmbito do referido RE foi apreciado o tema 581 da Repercussão Geral, referente à incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Assentou-se a seguinte tese jurídica: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no artigo 156, III, da CRFB/88”

em vista que não se faz necessário realizar o download da mídia para o seu computador. Ao fazer a comparação, Bento Neto (2016, p. 31) explica que:

[...] embora no streaming também haja uma parcela de download, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado receptado no aparelho ali permanece, uma vez que, tais quais os sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física.

Portanto, ao contrário do que ocorre quando se realiza o download de um arquivo, quando se tem acesso a determinada mídia através do streaming o conteúdo não passa a ser armazenado no computador, tablet ou celular do usuário, tendo em vista que o acesso ao conteúdo se dá temporariamente, enquanto o usuário está o reproduzindo. Isso é possível porque o arquivo já está armazenado em um servidor, da empresa provedora do conteúdo, que apenas o distribui para fins de reprodução através da internet.

Dessa forma, o controle que se tem é referente a sua exibição, no sentido de poder interromper temporariamente, retroceder, avançar a reprodução (COUTINHO, 2013). Ademais, permite-se que vários usuários estejam simultaneamente conectados ao servidor e não necessariamente acessando o mesmo conteúdo, como, a título de exemplo, assistindo à filmes diferentes (TSCHÖKE, 2001, p. 18).

Austerberry (2004, apud RISTOW; FARIA, 2017) estabelece as quatro etapas básicas que envolve a tecnologia em questão:

A primeira etapa envolve capturar o áudio e a imagem (em formato de televisão ou áudio), codifica-los e compactá-los em arquivo de dados, compatível em tamanho e formato com a transmissão por meio da Internet. Em seguida (segunda etapa), os

arquivos são armazenados em um servidor de mídias para depois (terceira etapa) serem distribuídos pela internet. Por fim, o arquivo é recebido pelo computador do destinatário e é processado por meio de programas específicos que convertem em imagem e som.

Entre as empresas que disponibilizam conteúdos audiovisuais através da internet, destaca-se a Netflix, cuja plataforma de vídeos conta, atualmente, com mais de 104 milhões de assinantes. Só no terceiro trimestre de 2017, o serviço de streaming de vídeo conquistou 5 milhões de novos usuários, de acordo com a carta divulgada pela própria empresa e veiculada através de matéria publicada pela VEJA (2017).

Com o objetivo de compreender como se opera tal atividade, realizar-se-á um estudo sobre a Netflix, com foco no que dispõe seu termo de uso.

2.3.1.1 Netflix

A atividade da empresa que teve origem nos Estados Unidos em 1997 consistia, primeiramente, na locação de DVDs através do correio. Assim, o usuário pagava uma taxa por cada DVD alugado e pelo serviço postal. Porém, cerca de dois anos depois, a empresa inovou ao oferecer um modelo de assinatura mensal para fins de locação de seus títulos de forma ilimitada, ou seja, ao assinante era permitido locar quantos DVDS quisesse, por mês e não mais por unidade (KULESZA; BIBBO, 2013, p. 45).

Dez anos após o seu surgimento, a Netflix promoveu outra inovação: lançou a sua plataforma de mídia online, permitindo o acesso a filmes e seriados pelo computador do assinante, através da tecnologia streaming.

Destarte, a empresa americana, que iniciou suas atividades no Brasil em setembro de 2011, utiliza a tecnologia streaming on demand, por meio da qual disponibiliza, por meio da internet, o acesso a filmes, séries, desenhos e documentários para que os

usuários os assistam quando e onde quiserem.

Contudo, para que se tenha acesso ao conteúdo armazenado no servidor, é necessário que o interessado se torne um assinante, o que significa pagar uma mensalidade cujo valor varia de R\$19,90 (dezenove reais e noventa centavos) a R\$37,90 (trinta e sete reais e noventa centavos), a depender do plano escolhido. O usuário, então, cria uma conta e no momento de sua inscrição fornece uma forma de pagamento que, se válida e aceita, autoriza que ele tenha acesso aos conteúdos.

Conforme o que está disposto no item 1 de seu Termo de Uso (NETFLIX, 2017), a assinatura é renovada automaticamente a cada mês, entretanto, o assinante pode cancelar a qualquer momento e, nesse caso, continuará tendo acesso a sua conta até o último dia em que antecede àquele em que a assinatura seria renovada.

O que ocorre, conforme o que está disposto no item 4.2 de seu Termo de uso (NETFLIX, 2017), é que, enquanto assinante, ao usuário é concedida uma licença limitada, exclusiva e intransferível para acessar as mídias que estão armazenadas nos servidores da empresa.

O download de alguns títulos torna possível apenas que o usuário assista sem estar conectado à Internet, pois o conteúdo continua armazenado apenas no servidor da Netflix, e, mesmo diante dessa possibilidade, os conteúdos ficam disponíveis off-line apenas temporariamente.

Ainda de acordo com o documento, a empresa efetua mudanças regularmente em seu serviço, o que compreende também alterar o catálogo de conteúdos (NETFLIX, item 4.4). Portanto, o catálogo de filmes, séries e documentários, pode sofrer alterações, independentemente da vontade do assinante, o que significa que é possível que o usuário deixe de ter acesso a um conteúdo que gostaria de assistir, em razão de o mesmo não estar mais disponível no servidor.

3.3.3 Panorama após a publicação da LC nº 157 (BRASIL, 2016)

Com o advento da LC nº 157 (BRASIL, 2016) sobreveio diversas manifestações contrárias ao previsto no subitem 1.09. De acordo com estudiosos e advogados tributaristas, a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos audiovisuais por meio da tecnologia streaming é inconstitucional.

Nesse sentido, afirma a advogada Maria Alice Boscardin (2017, apud SILVA, 2017), que "o texto da Constituição que permite aos Municípios criarem o ISS não engloba o streaming, que tem a obrigação de dar e não fazer".

É este também o posicionamento do advogado Evandro Grili, para quem os streamings não podem ser considerados serviços: "no caso específico dos streamings, eles nos dão o acesso a vídeos e músicas, sendo que os direitos anteriormente foram negociados junto aos titulares das obras." (GRILI, 2017, apud BELLUCCI, 2017)

Todos os posicionamentos contrários à inserção do referido subitem seguem a mesma vertente no sentido de que a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto através da tecnologia streaming não configura uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar, razão pela qual a incidência do ISS sobre ela seria inconstitucional. Nota-se, portanto, que primam pelo clássico conceito jurídico (civilista) de serviços.

Não obstante, fato é que com a ampliação da Lista de Serviços e incorporação de novas atividades, em especial a compreendida no subitem 1.09, efetivada pela LC nº 157 (BRASIL, 2016), os Municípios já começaram a atualizar suas respectivas legislações.

Nesse contexto, a primeira cidade a instituir o ISS sobre esta atividade foi Porto Alegre, que através da LC nº 809, de 29 de dezembro de 2016 incluiu na Lista de Serviços

anexada no seu Código Tributário Municipal (LC nº 7/73) o subitem 1.09.

O Município do Rio de Janeiro também aprovou a arrecadação do ISS referente a esses serviços, ao instituí-lo através da Lei nº 6.263, de 11 de outubro de 2017, que atualizou Código Tributário (Lei nº 691/1984) da capital carioca.

Entre outras, mais recentemente, foi a vez da prefeitura da cidade de São Paulo sinalizar que recolherá o ISS referente aos serviços de streaming. A Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017 atualizou o diploma legislativo municipal que regula o ISS (Lei nº 13.701/2003) e introduziu, entre outras atividades, aquela prevista no subitem 1.09 já citado. A alíquota estabelecida foi de 2,9%.

Ressalta-se que, em observância às disposições constitucionais expressas no artigo 150, III, alíneas b e c, da Constituição Federal⁵, que correspondem, respectivamente, ao princípio da anterioridade tributária e anterioridade nonagesimal, a maioria das cidades que já atualizaram seus diplomas tributários em consonância com a LC nº 157 (BRASIL, 2016) poderão realizar a cobrança do ISS sobre os serviços de streaming a partir de 2018.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para que ocorra a incidência do ISS sobre determinada atividade é preciso que esta esteja prevista na listagem anexa à LC nº 116 (BRASIL, 2003) ou compreenda um serviço congênere a alguma atividade ali constante; que não esteja no campo de incidência do ICMS (serviços de comunicação) e; ainda, que guarde correspondência com o conceito de serviço utilizado pelo Direito Tributário, à luz da Constituição Federal.

Destarte, embora caiba a lei complementar definir os “serviços de qualquer natureza”, o conhecimento acerca do alcance dessa expressão permite identificar se a atividade elencada no subitem 1.09 da Lista de serviços veiculada pela LC nº 116 (BRASIL, 2003), consiste, constitucionalmente, em um serviço tributável pelo ISS.

Ao analisar o clássico conceito jurídico de serviço, consistente apenas em uma obrigação de fazer, encontrado no Direito Civil, evidencia-se que não é mais satisfatório. Adotar tal conceito, que restringe sobremaneira o campo de incidência do ISS, impossibilitaria que atividades existentes na realidade atual fossem incluídas na legislação complementar, a exemplo dos serviços de streaming.

Ademais, ao invocar o artigo 110 do CTN (BRASIL, 1966) no sentido de que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, prima-se por uma interpretação totalmente literal e amarra o Direito Tributário ao Direito Privado. Serviços de qualquer natureza comporta uma abrangência maior, razão pela qual não se pode restringir a prestações advindas de uma obrigação de fazer, o que se revelaria em dissonância com o que pretendeu o legislador constituinte ao utilizar tal expressão.

Conforme ressaltou o Ministro Luiz Fux, em seu voto no julgamento do RE nº 651.703, a expressão utilizada pelo legislador teve por fim “captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração do mercado”

Assim, embora tenha prevalecido durante anos o entendimento de que o ISS incide apenas sobre serviços que correspondem à típicas obrigações fazer, com

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

III - cobrar tributos:

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

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

base na distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar, do direito obrigacional, ele já não prospera mais e é insatisfatório para a realidade atual.

Nesse sentido, a Suprema Corte, em sede de repercussão geral, passou a entender que a prestação de serviço, para fins de incidência do ISS, compreende:

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 com ou não com a entrega de bens ao tomador. (RE 651703, Relator Min Luiz Fux)

Com isso em vista, ao analisar a disponibilização, sem cessão definitiva, dos conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, prevista no subitem 1.09 da Lista de serviços tributáveis pelo ISS, evidencia-se o seu enquadramento no conceito atual despendido pelo STF.

Isso porque o serviço de streaming, a exemplo do fornecido pelo Netflix, que tem o intuito de lucro, é atividade que se configura em oferecer para outrem uma utilidade imaterial, qual seja a própria disponibilização dos filmes, séries, documentários e desenhos armazenados em seus servidores.

Neste ponto, é importante destacar que há todo um empenho, por parte da Empresa, em manter a plataforma de mídia funcionando e os seus conteúdos disponíveis para aqueles que contratam o serviço, de tal sorte que é inegável a existência de um esforço humano dedicado à produção do bem imaterial.

Daí porque resta fragilizado o argumento de que a disponibilização dos conteúdos se caracteriza como pura locação de coisa móvel (obrigação de dar) e, portanto, inconstitucional.

De fato, os filmes, séries e demais conteúdos foram produzidos anteriormente e existem de forma independente, no entanto, a materialidade do ISS é a prestação do serviço, qual seja a disponibilização, e não o

conteúdo em si. Inclusive, é a própria empresa que organiza a plataforma e determina até quando um filme ou série, por exemplo, estará disponível.

Ademais, só perdura enquanto o assinante pagar a assinatura mensal, de modo que, se interromper o pagamento, suspende-se o acesso ao serviço.

Como se pode perceber, à luz dos atuais precedentes jurisprudenciais da Suprema Corte no que concerne ao conceito de serviço para fins de tributação, não há qualquer inconstitucionalidade no serviço constante do subitem 1.09 da Lista de Serviços anexada na LC 116 (BRASIL, 2003), de modo que os Municípios e DF podem instituir o ISS sobre ele, conforme já estão fazendo.

Fica evidente, com a inserção do mencionado subitem, bem como com a reformulação do conceito de serviços, a preocupação em adequar o diploma tributário ao contexto atual, em que empresas se valem do meio digital para fornecer serviços cada vez mais lucrativos. Decerto, assim como os demais ramos do Direito, o Direito Tributário precisa se manter efetivo frente as transformações que ocorrem na sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o desenvolvimento da análise e discussão dos resultados, com base na fundamentação teórica, alcançou-se as respostas atinentes às perguntas norteadoras desta pesquisa, quais sejam saber qual o conceito de serviço para fins de tributação do ISS; no que consiste os serviços de streaming e; se estes serviços estão compreendidos no conceito constitucional de serviço.

Neste sentido, identificou-se que o conceito de serviços, essencial para identificar o conteúdo e abrangência da materialidade do ISS, não se sustenta mais na definição primada pela clássica corrente jurídica, que, ao vincular o Direito Tributário aos conceitos do Direito Privado, definiu como serviços

apenas aqueles advindos de uma obrigação de fazer, de classificação civilista.

Isso porque houve uma evolução na jurisprudência do STF que, através de precedentes atuais, trouxe uma nova definição, desvinculada do Direito Civil e mais abrangente, de modo a considerar serviço a prestação de atividades materiais ou imateriais, que podem ser acompanhadas ou não pela tradição de um bem, a fim de oferecer uma utilidade a outrem e com o objetivo de obter lucro.

Por conseguinte, os serviços de streaming se enquadram neste conceito. Com efeito, quando se analisa as características do serviço previsto no subitem 1.09, constata-se que não há uma transferência do conteúdo para o tomador do serviço, daí porque a disponibilização ocorrer sem a cessão definitiva, afinal, o que se busca ao contratá-lo é ter acesso ao conteúdo disponibilizado. E para que seja possível a disponibilização, há um empenho, através de diversas atividades desenvolvidas por parte do prestador, para que o serviço seja efetivamente prestado.

Portanto, com vista no objeto de estudo desta pesquisa, após a análise e discussão dos resultados encontrados, é possível concluir pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

REFERÊNCIAS

AVIZ, Adriana de. **Manual de normalização para trabalhos acadêmicos**. Belém: FIBRA, 2013.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Texto Constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 ago. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Portal da**

Legislação, Brasília, dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 24 ago. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Portal da Legislação**, Brasília, dez. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 24 ago. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm> Acesso em: 24 ago. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. **Portal da Legislação**, Brasília, dez. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 24 ago. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 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. **Portal da Legislação**, Brasília, jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 24 ago. 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio Mello. Tribunal Pleno, julgamento em 11 out. 2000. DJ, 25 maio 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.js>

p?docTP=AC&docID=206139> Acesso em 27 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez. 2009. DJ, 05 mar. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.js?p?docTP=AC&docID=609062>> Acesso em: 06 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30 maio 2006. DJ, 04 ago. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.js?p?docTP=AC&docID=386791>> Acesso em: 27 set. 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016. DJ, 26 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4117105>> Acesso em: 06 nov. 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31**. 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/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 27 set. 2017.

BELLUCCI, Bianca. Imposto sobre Netflix e Spotify pode ser ilegal; entenda porquê ISS deveria ser revogado. **33 giga – tecnologia para pessoas**, 17 jan. 2017. Disponível em <<https://33giga.com.br/imposto-sobre-netflix-e-spotify-pode-ser-ilegal-entenda-porque-iss-deveria-ser-revogado/>> Acesso em: 19 out. 2017

BENTO NETO, Nazil. **A incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o Streaming** – A (in)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar Nº 366/2013. 2016. 77f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>>. Acesso em: 13 jul. 2017

BEVILÁQUIA, Clóvis. Código Civil Comentado. Vol. IV. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1943.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COUTINHO, Mariana. Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0. **Techtudo**, 2013. Disponível em <<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>> Acesso em: 10 out. 2017.

DIAS, José Carlos; SANTOS, Bernardo. A incidência do ISS sobre a locação de bens móveis: repercussões jurídicas da decisão do supremo tribunal federal em RE 116.121-3 sobre o licenciamento dos direitos da propriedade industrial e o franchising. **RVMD**, Brasília, V. 10, n. 2, p. 30-63, jul./dez., 2016. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/7387/4775>>. Acesso em 20 ago. 2017

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto; Imposto sobre Serviços de Qualquer. Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FERREIRA, Flavia Carrazone. **Norma padrão do imposto sobre serviços de qualquer natureza (iss): materialidade e base de cálculo**. 2007. 294f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/7717>>. Acesso em: 21 ago. 2017

HARADA, Kiyoshi. ISS. Novo conceito de serviço a partir da reinterpretação do texto constitucional. **Tributário: Revista Digital**, São Paulo, v. 18, n. 43, não paginado, out./2017. Disponível em: <<https://tributario.com.br/harada/iss-novo-conceito-de-servico-partir-da-reinterpretacao-do-texto-constitucional/>> Acesso em: 03 nov. 2017.

KULESZA, Juliana; BIBBO, Ulysses de Santi. A televisão a seu tempo: Netflix inova com produção de conteúdo para o público assistir como e quando achar melhor, mesmo que seja tudo de uma vez. **SET - Revista de Radiodifusão**. v. 7, n. 8, p.44-51, 2013. Disponível em: <<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17352/material/artigo%20netflix.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017

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

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. 360 p.

NETFLIX. **Termos de Uso**. 2017. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 19 out. 2017

PORTO ALEGRE. **LC nº 809, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/netahtml/sirel/atos/LC%20809>>. Acesso em: 07 out. 2017.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 6.263, de 11 de outubro de 2017**. Disponível em: <http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/55587Lei%206263_2017.pdf>. Acesso em: 07 out. 2017.

RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas; FARIA, Ligia Ferreira de. Streaming e a incidência (não) do ICMS: caso “TV por assinatura x Streaming”. **Revista de Estudos Tributários - RET**, Porto Alegre, v. 19, n. 113, p. 111-125, jan./fev. 2017.

SÃO PAULO. **Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017**. Disponível em: <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipID=BN0L0S9Q599AleFFQG9THNG2G8J&PalavraChave=sau>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

SILVA, Victor Hugo. Cobrança de ISS para Netflix e Spotify é inconstitucional, diz advogada. **Tecnologia - IG**, São Paulo, 04 jan 2017. Disponível em: <<http://tecnologia.ig.com.br/2017-01-04/imposto-netflix-inconstitucional.html>> Acesso em: 19 out. 2017

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em**

tempo real pela internet. 2001. 73f. Monografia (Bacharelado em Ciências da Computação) - Universidade Regional de Blumenau, Centro de Ciências Exatas e Naturais, Blumenau, 2009. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>> Acesso em: 11 out. 2017

VEJA. **Netflix ganha 5 milhões de novos assinantes e amplia lucro**. Brasil, 2017. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/netflix-ganha-5-milhoes-de-novos-assinantes-e-amplia-lucro/>> Acesso em: 20 out. 2017