

A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING ANTES DA LEI COMPLEMENTAR N° 157/2016

Luiz Roberto Peroba¹

Sumário: 1. Introdução – 2. Aspectos gerais sobre o ISS – 3. O entendimento da prefeitura de São Paulo – 4. Análise do posicionamento do município de São Paulo e a incidência do ISS antes da LC n° 157/2016 – 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar a questão da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre a atividade de *streaming*, considerando o posicionamento das autoridades fiscais antes da edição da Lei Complementar n° 157, de 29.12.2016 (“LC n° 157/2016”), que adicionou à Lista de Serviços da Lei Complementar n° 116, de (“LC n° 116/2003”), o item 1.09, que prevê a incidência do imposto municipal sobre a atividade de:

“Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos

1. Presidente da Comissão de Contencioso Tributário da OAB/SP. Sócio da Área Tributária de Pinheiro Neto Advogados.

pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”.

Especificamente, comentaremos o posicionamento do Município de São Paulo sobre o assunto, que se manifestou mediante solução de consulta no sentido de que tal atividade, antes da edição da LC n° 157/2016, estaria sujeita ao ISS sob o item 1.05 da Lista de Serviços da LC n° 116/2003, que trata da atividade de:

“Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.”

Para tanto, este artigo está dividido nos seguintes subitens: **(i)** essa introdução, **(ii)** aspectos gerais sobre o ISS; **(iii)** o entendimento do Município de São Paulo; **(iv)** análise do posicionamento do Município de São Paulo e da incidência do ISS antes da LC n° 157/2016; e **(v)** nossa conclusão.

2. ASPECTOS GERAIS SOBRE O ISS

A competência para cobrança do ISS foi atribuída aos Municípios por meio do artigo 156 da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), que prevê a possibilidade de cobrança de imposto sobre *“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*.

De acordo com esse dispositivo, os Municípios podem cobrar o ISS sobre serviços de qualquer natureza, desde que estes serviços **(i)** não estejam inseridos no campo de incidência do ICMS (mencionado no item acima); e, cumulativamente, **(ii)** estejam previstos em Lei Complementar, atualmente representada pela LC n° 116/2003, acima indicada.

A discussão sobre o conceito de serviços tributáveis pelo ISS e a sua diferenciação do campo de incidência do ICMS-Comunicação foi definida pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) quando foi analisada a atividade de provimento de

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

acesso à Internet, ocasião em que a Primeira Seção pacificou o entendimento de que não incide ICMS sobre os serviços de valor adicionado que representam, na prática, mera atividade complementar que não configura prestação de serviço de telecomunicação, nos termos do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações².

Ainda no julgamento acima, o STJ indicou que (i) os serviços de valor adicionado poderiam estar sujeitos ao ISS quando e se incluídos na Lista de Serviços; bem como que (ii) caso a empresa prestadora dos serviços fornecesse condições e meios para a ocorrência da comunicação, estaríamos diante de hipótese de incidência do ICMS.

Sobre a possibilidade de tributação pelo ISS dos serviços de valor adicionado, a LC n° 157/2016, atualizou a Lista de Serviços da LC n° 116/2003 para incluir alguns itens novos como hipóteses de incidência do ISS:

“1 – Serviços de informática e congêneres.

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

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

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo 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,

2. Embargos de Divergência em RESP n° 456.650/PR.

de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”

Não obstante a LC n° 157/16 tenha inserido na Lista de Serviços do ISS esses novos itens/serviços, para que efetivamente ocorra a tributação por parte dos Municípios é necessário que seja editada lei municipal contendo a previsão de cobrança do imposto sobre essas atividades. Trata-se de requisito derivado expressamente do princípio da estrita legalidade tributária, esculpido no artigo 150, I, da CF/88³.

3. O ENTENDIMENTO DA PREFEITURA DE SÃO PAULO

Conforme amplamente divulgado à época⁴, em 6.12.2012, o Município de São Paulo emitiu a Solução de Consulta SF/DEJUG n° 65 (“SC n/ 65/2012”), pela qual manifestou seu entendimento de que a atividade de disponibilização de conteúdo pela internet estaria sujeita ao ISS em razão do item 1.05 da Lista de Serviços anexa à LC n° 116/2003.

A SC n° 65/2012 foi apresentada por contribuinte que possuía por objeto social a prestação de serviço de acesso, via *internet*, a filmes, televisão e outros tipos de conteúdo de entretenimento.

Conforme indicado na SC n° 65/2012, a dúvida do contribuinte se fundou no fato de que suas atividades se assemelhariam à atividade de uma locadora de filmes, bem como que inexistia item de serviços na LC n° 116/2003 que autorizasse a cobrança do ISS sobre suas atividades.

3. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

4. A título de exemplo, confira-se: <https://www.conjur.com.br/2013-jan-14/netflix-pagar-iss-exibir-filmes-meio-software>.

Em que pese, no caso, as atividades do contribuinte consulente consistirem na disponibilização de conteúdo pela internet, conforme inclusive reconhecido pelas autoridades fiscais, o Município de São Paulo entendeu que o fato de os termos de uso do contribuinte indicarem a existência do licenciamento de um software para viabilizar a atividade de streaming caracterizariam essa atividade como sujeita ao ISS no item 1.05 da Lista de Serviços do ISS.

Nessa mesma toada, o Município de São Paulo reforçou sua posição de que a atividade de streaming estaria sujeita ao ISS, por se tratar de licenciamento de software, porque o Contrato de Licença de Usuário Final também apresentado pelo contribuinte indicava que o mesmo concedia uma licença de uso de software aos seus clientes.

A SC nº 65/2012, é possível dizer, foi a primeira manifestação das autoridades fiscais do Município de São Paulo via Solução de Consulta, que tratou sobre a incidência do ISS sobre a atividade de streaming. E na ocasião, a despeito da inexistência de item de serviço específico para tributar essa atividade, foi decidido que a disponibilização de conteúdo poderia estar sujeita ao ISS por envolver atividade que estaria prevista na Lista de Serviços do ISS.

A nosso ver, essa posição é problemática e desconsidera uma série de fatores: a natureza das atividades de streaming, a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, a extensão da lista de serviços do ISS e, ainda, a necessidade de existência de item específico para tributar essa atividade, conforme será visto a seguir.

4. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E A INCIDÊNCIA DO ISS ANTES DA LC Nº 157/2016

(a) A natureza de atividade-meio do licenciamento do *software* utilizado para a atividade de *streaming*

Como mencionado, a SC n° 65/2012 concluiu pela incidência do ISS sobre a atividade de disponibilização de conteúdo na internet com base no item 1.05 da Lista de Serviços do ISS, sob a premissa de que as receitas auferidas pelo contribuinte consulente seriam decorrentes da atividade de licenciamento do *software* para acesso ao *streaming*.

Ocorre que as autoridades fiscais, ao considerarem que a atividade do contribuinte consulente consistia no licenciamento de *software*, parecem conferir demasiada importância e conteúdo econômico à atividade meio do contribuinte, referente ao *software* disponibilizado de forma gratuita para que seus clientes possam acessar as obras audiovisuais por meio do *streaming*.

Nesse sentido, é certo que o software utilizado pelas empresas de streaming serve apenas como uma ferramenta ou instrumento de acesso ao conteúdo disponibilizado em suas plataformas. Esse software não envolve programações complexas e não é comercializado isoladamente por essas empresas. Aliás, esse software, em geral, sequer é comercializado por tais empresas, mas sim cedido de forma gratuita já que se trata de mero meio para que a disponibilização de conteúdo (esta sim a atividade-fim desses contribuintes) possa ser feita.

Tal modelo de negócios das empresas de streaming é, inclusive, amplamente utilizado no mercado atualmente por diversos contribuintes. Várias empresas se utilizam de *softwares* para permitir que seus usuários tenham acesso aos seus serviços (seja por meio de plataformas online ou aplicativos em smartphones).

No caso dessas empresas, o usuário recebe o direito de usar os seus *softwares*, mas a intenção com isso é facultar o acesso aos serviços oferecidos, que são as atividades que realmente possuem valor: transporte, compra de alimentos, acesso à conteúdo audiovisual etc. Em todos esses casos, o *software* licenciado tem somente uma função instrumental, de permitir o acesso aos serviços prestados.

Esses fatos são importantes para o presente artigo, pois evidenciam que o preço cobrado pelas empresas de streaming

não tem qualquer relação com o licenciamento de *software*. Os usuários assinam o serviço oferecido pelas empresas de streaming para ter acesso ao conteúdo audiovisual disponibilizado, e não ao software em si.

De fato, o *streaming* de filmes, séries, documentários, etc., é o verdadeiro serviço prestado por tais empresas, sendo a atividade pela qual elas são remuneradas e procuradas pelos seus clientes.

Exatamente por esse motivo, é conhecido que os gastos e investimentos realizados pelas empresas de *streaming* estão diretamente relacionados à atividade de disponibilização de conteúdo na *internet*, seja com a produção de obras originais ou com o licenciamento de obras produzidas por terceiros para integrarem o catálogo.

A propósito, a natureza da atividade desenvolvida por essas empresas é evidente e inclusive reconhecida internacionalmente.

Apenas para citar um de vários possíveis exemplos, na França, conforme relatado no documento preparado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (“OCDE”)⁵, desde o início dos anos 2000 existe um tributo específico sobre a atividade de disponibilização de conteúdo audiovisual. Note que esse tributo não incide sobre licenciamento de *software*, mas sim sobre a prestação de serviços de streaming.

Isso serve para demonstrar que o *software* licenciado pelas empresas de streaming na consecução de suas atividades é um *software* comum, amplamente utilizado no mercado como meio para o streaming de conteúdo, que serve apenas como um meio para consecução das atividades fins. Não há nada de especial ou complexo por detrás desse software. Evidentemente o licenciamento desse software não é um fim em si mesmo.

Apesar disso, a SC n° 65/2012 desconsiderou esse fato e buscou tributar pelo ISS a título de “licenciamento de

5. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1553523542&id=id&accname=guest&checksum=E952FFA4176F9691A801A4C6E5AF50F6> – pg. 146

programas de computador” coisas que não decorrem dessa atividade.

Nesse ponto, podemos mencionar que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) possui entendimento pacificado de que “*não incide o ISS sobre os serviços de atividade-meio indispensáveis ao alcance da atividade-fim.*” Confira-se:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ATIVIDADE-MEIO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento de que os serviços de atividade-meio, indispensáveis ao alcance da atividade-fim e prestados pelas companhias telefônicas, não são passíveis de incidência do ISS. Precedentes: AgRg no AREsp 90.001/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe de 8.5.2015; AgRg no REsp 1.331.306/AM, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 6.9.2013. 2. Recurso Especial não provido. (Recurso Especial nº 1.709.488/MS, Segunda Turma, Ministro Relator Herman Benjamin, Data de Julgamento: 11.3.2019)

Essa decisão do STJ não é, de forma alguma, isolada. Existem diversos outros precedentes deste Tribunal que adotam o mesmo entendimento quanto à impossibilidade de tributação das atividades-meio do contribuinte pelo ISS. A título de exemplo, mencione-se alguns precedentes recentes a esse respeito: AgInt no AgRg no AREsp nº 478.476/RJ (Data de publicação: 12.3.2018); AgRg no REsp nº 1.331.306/AM (data de publicação: 6.9.2013); e REsp nº 883.254/MG (data de publicação: 28.2.2008).

Logo, fica claro que as empresas de streaming não deveriam ser cobradas pelo ISS com base no item 1.05 de licenciamento do software, na medida em que tal atividade consiste em mera atividade-meio da sua efetiva atividade-fim, que consiste na disponibilização de conteúdo por meio da internet.

(b) A atividade de streaming e o contexto indicado SC nº 65/2012

Pelo o que é indicado na SC nº 65/2012 e foi noticiado na época, seria possível assumir que o contribuinte consulente

seria uma daquelas empresas de streaming que iniciou suas atividades como uma locadora de filmes. Os usuários provavelmente entravam no site da empresa, escolhiam quais filmes desejavam assistir e o DVD correspondente era enviado por correio para a casa do assinante.

Com a evolução da tecnologia, passou a ser possível o acesso aos mesmo filmes sem a necessidade dos DVDs. Com isso, a atividade do contribuinte também evoluiu e ao invés de enviar os DVDs aos assinantes, o conteúdo passou a ser disponibilizado diretamente por meio da plataforma por meio da *internet*.

Entretanto, a natureza da atividade em si não mudou e foi esse o objeto da consulta formulada perante as autoridades fiscais: considerando os itens existentes na Lista de Serviços, a locação de filmes e séries por meio da *Internet* deve ser considerada uma atividade sujeita ao ISS?

A dúvida da contribuinte parece ter sido fundada principalmente no veto aos itens 3.01 e 13.01 da Lista de Serviços (quando da edição da LC 116/2003)⁶, que afastou a incidência do

6. Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

“3.01 – Locação de bens móveis.” “13.01 – Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres.” Razões do veto: “Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n° 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF n° 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis. O item 13.01 da mesma Lista de serviços mencionada no item anterior coloca no campo de incidência

ISS sobre a locação de bens móveis e a distribuição de filmes, e na Súmula Vinculante n° 31/STF⁷, que determinou definitivamente que o ISS não incide sobre a locação de bens móveis.

Como já indicado acima, as autoridades fiscais, entretanto, desconsideraram o fato do contribuinte ser uma empresa de disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento aos seus clientes via *internet* e solicitaram a complementação da consulta com a apresentação dos contratos de prestação de serviço objeto da consulta formulada.

Ao analisar esses contratos, as autoridades fiscais se distanciaram da verdadeira natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte consulente e se apegaram ao fato de que ele se vale de um *software* que permite que a disponibilização de conteúdo online se efetive.

O acesso a qualquer conteúdo por meio da *internet* depende da utilização de um *software* de *streaming*. Porém, em hipótese nenhuma, isso faz com que a atividade das empresas de streaming deixe de ser caracterizada como disponibilização conteúdo via *internet*. O cliente do contribuinte consulente certamente não assina os seus serviços para obter o direito de uso de um *software*. Pelo contrário, ele o faz para obter acesso ao conteúdo disponibilizado por ele na *internet*,

do imposto gravação e distribuição de filmes. Ocorre que o STF, no julgamento dos RREE 179.560-SP, 194.705-SP e 196.856-SP, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre comercialização de filmes para videocassete, porquanto, nessa hipótese, a operação se qualifica como de circulação de mercadoria. Como consequência dessa decisão foram reformados acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que consideraram a operação de gravação de videoteipes como sujeita tão somente ao ISS. Deve-se esclarecer que, na espécie, tratava-se de empresas que se dedicam à comercialização de fitas por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega ao comércio em geral, operação que se distingue da hipótese de prestação individualizada do serviço de gravação de filmes com o fornecimento de mercadorias, isto é, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, prevalecendo, nesse caso a incidência do ISS (retirado do Informativo do STF n° 144). Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços.”

7. “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

sendo que a existência de um *software* para que seja possível o *streaming* apenas serve para permitir a disponibilização desse conteúdo.

Aliás, o licenciamento do *software* apenas é realizado em razão do fato de que, nos termos do art. 9 da Lei nº 9.609/98, programas de computador serão necessariamente objeto de contratos de licença.

Ora, quando algum usuário procura pelos serviços de uma empresa de streaming, seu interesse não é somente efetuar o download do seu aplicativo em seu smartphone ou acessar seu website na *internet*. Não é o *software* por de trás de suas atividades que atrai seus usuários ou é isoladamente comercializado. O aplicativo ou site da maioria (senão todas) dessas empresas podem ser até acessados gratuitamente mesmo sem a contratação dos serviços de *streaming*. O que move determinado usuário a contratar e utilizar os serviços dessas empresas é unicamente o conteúdo que ela tem a oferecer.

É evidente, portanto, que a atividade-fim das empresas de streaming consiste na disponibilidade de conteúdo audiovisual na *internet*.

Nesse ponto, vale observar que o próprio ex-Prefeito de São Paulo, o Sr. João Dória, atual Governador do Estado de São Paulo, já mencionou que a atividade das empresas de disponibilização de conteúdo na *internet* se tornaram sujeitas ao ISS em São Paulo somente em 2017, quando essa atividade passou a constar na Lista de Serviços do ISS com a edição de item específico para sua atividade após a edição da LC nº 157/2016⁸.

Ou seja, não há dúvidas que a atividade-fim de uma empresa de streaming consiste específica e exatamente em prestação de serviços de *streaming* de conteúdo audiovisual, e que o licenciamento de *software* nada mais é do que um mero instrumento sem conteúdo econômico utilizado para alcançar sua atividade-fim.

8. <https://www.youtube.com/watch?v=8OqaZIpKQx8>.

(c) A inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços

Por fim, cabe ainda observar que, por não se confundir com a atividade de licenciamento de *software*, a atividade desenvolvida pelas empresas de streaming foi finalmente incluída na Lista de Serviços do ISS em 2017 pela LC n° 157/2016. Incluiu-se nessa lista o item 1.09, que, repita-se mais uma vez, se refere aos serviços de “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (...)*”.

Esse item reflete exatamente a atividade de streaming, que envolve a disponibilização, de forma onerosa, de séries, filmes, televisão e outros conteúdos de entretenimento, os quais podem ser acessados por determinado período de tempo pelos usuários assinantes dos respectivos serviços.

Os debates legislativos havidos na época da edição da LC n° 157/2016, inclusive, deixam claro que a inclusão de novos itens na Lista de Serviços tinha por objetivo permitir a tributação pelo imposto municipal de determinados novos serviços que não estavam sujeitos à tributação.

Esse novo item apenas foi introduzido na legislação de São Paulo em 14.11.2017, por meio da Lei Municipal 16.757/2017. Com isso, a atividade de disponibilização de conteúdo prestada pelas empresas de streaming somente se tornou sujeita à tributação pelo ISS em 2018⁹. Vê-se que, se tais empresas já estivessem sujeitas ao ISS antes disso, não haveria motivos para edição da Lei Municipal n° 16.757/2017, que finalmente permitiu a cobrança do ISS sobre essa atividade após 2018.

As próprias autoridades do governo de São Paulo reconheceram na época, por meio de Nota de Esclarecimento divulgada no site oficial, que os serviços de streaming não eram passíveis de tributação antes da atualização da legislação federal.

9. Em cumprimento aos princípios constitucionais tributários da anterioridade anual e nonagesimal previstos nas alíneas “b” e “c”, inciso III, art. 150, da CF/88.

Esse fato corrobora o entendimento de que a atividade do contribuinte consulente da SC n° 65/2012 não se confunde com a atividade de licenciamento de *software*. Além disso, demonstra que, antes da promulgação da LC 157/2016, essa atividade não estava sujeita ao ISS, pois não constava como um item na lista de serviços do ISS prevista pela LC 116/2003, que é notadamente taxativa.

Por fim, cabe ainda ressaltar que a exigência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas empresas de streaming antes da LC n° 157/2016 ofende o princípio da legalidade e taxatividade da Lista de Serviços do ISS, uma vez que inexistia previsão específica para a tributação dos serviços de *streaming* no ano de 2015.

Sobre o assunto, a jurisprudência é pacífica ao reconhecer que apenas os serviços previstos na Lista de Serviços estão sujeitos ao ISS sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e à taxatividade da referida Lista:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). REBOCAGEM E ATRACAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. [...]”

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

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de re-bocagem durante a vigência do DL 406/68.”

(1ª Seção do STJ no EREsp 887.360, Rel. Min. Mauro Campbell, 15.4.2011).

Nesse mesmo sentido, vale também mencionar trechos dos Votos proferidos pelos Desembargadores Silva Russo e Ricardo Chimenti, em recentes decisões proferidas respectivamente pelas 15ª e 18ª Câmaras de Direito Público do TJ/SP:

“(…) A interpretação extensiva não se confunde com a analogia, esta sim inaplicável para fins de incidência tributária, pois autorizaria a inclusão de serviços de natureza diferente aos indicados na lista para fins de exação tributária, em ofensa ao princípio da legalidade estrita (Resp. 1016072/PR, Min. Teori Albino Zavascki, j. 09/06/2008). (…)”

(Apelação Cível nº 1004331-69.2014.8.26.0114, 18ª Câmara de Direito Público, de 1º.8.2019).

“(…) Com efeito e relativamente à primeira delas, seu enquadramento ainda que por assimilação deveria se dar, no item 15.10 (cobranças), da lista anexa à LC 116/2003 (idem na lista municipal), o que nulifica as exações, ante o erro de direito constatado, que não aproveita à embargada, ante a definição do art. 142 do CTN, vale dizer, a matéria tributável é outra, havendo, portanto, violação ao princípio da legalidade e taxatividade da lista (…)”

(Apelação Cível nº 9000073-20.2012.8.26.0090, 15ª Câmara de Direito Público, de 12.9.2019)

Dessa forma, com base em todo o exposto acima, fica claro para nós que a SC nº 65/2012 deu interpretação equivocada à legislação tributária ao classificar, para fins tributários, as atividades de disponibilização de conteúdo pela internet como licenciamento de software.

Além de essa atividade ser apenas uma atividade-meio da atividade de streaming, o item 1.05 da Lista de Serviços do ISS, utilizado na SC nº 65/2012, não reflete adequadamente as atividades desenvolvidas pelas empresas de streaming – tanto

é que, com o advento da LC n° 157/2016, foi incluído um item específico (1.09) para alcançar e tributar essas atividades.

5. CONCLUSÃO

Com base no exposto acima, foi possível perceber que, muito embora a legislação do ISS não contivesse previsão legal para autorizar a tributação das atividades de streaming pelo ISS, o Município de São Paulo entendeu na SC n° 65/2012 que a atividade de disponibilização de conteúdo pela internet poderia se sujeitar ao imposto municipal com base no item 1.05 da Lista de Serviços, dado envolver o licenciamento de software que permite ao usuário acessar o conteúdo de streaming.

Ocorre, contudo, que tal entendimento é equivocado e não considera, em primeiro lugar, a acessoriedade da atividade de licenciamento de software no contexto da prestação de serviços de disponibilização de conteúdo na internet.

Em verdade, o licenciamento de software serve como verdadeira atividade meio do streaming, sem a qual não seria possível prestá-lo, mas de forma alguma como uma atividade com um fim em si mesmo.

Além disso, como visto, o contrato de licenciamento de software na relação entre empresas de streaming e seus clientes somente existe em razão de uma expressa determinação legal, que exige que toda e qualquer operação envolvendo software seja feita mediante contrato de licença.

Somado a tudo isso, a edição da LC n° 157/2016, que houve por bem incluir um item específico na lista de serviços da LC n° 116/2003 para tributar as atividades de streaming, veio a confirmar que essa atividade somente se tornou sujeita ao ISS após essa mudança legislativa, sendo indevida qualquer tentativa anterior de caracterização do streaming como uma atividade prevista em qualquer dos itens até então existentes na LC n° 116/2003.