

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUÍS GUILHERME DE ALMEIDA RIBEIRO

**ICMS X ISS: CONFLITO DE COMPETÊNCIA NAS ATIVIDADES DE
*STREAMING***

Florianópolis
2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUÍS GUILHERME DE ALMEIDA RIBEIRO

**ICMS X ISS: CONFLITO DE COMPETÊNCIA NAS ATIVIDADES DE
*STREAMING***

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido à Universidade Federal de Santa
Catarina para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Humberto Pereira Vecchio

Florianópolis

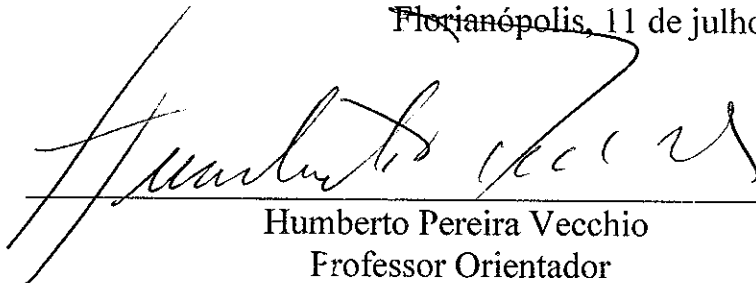
2019

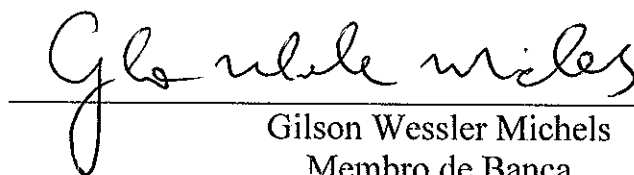
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

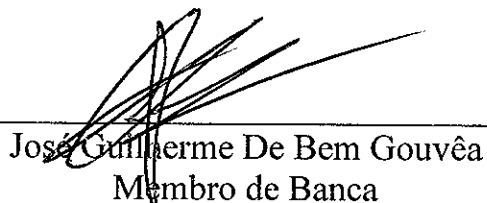
TERMO DE APROVAÇÃO

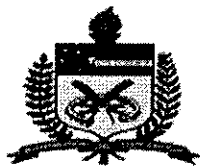
O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “ICMS x ISS: conflito de competência nas atividades de *streaming*”, elaborado pelo acadêmico Luís Guilherme de Almeida Ribeiro, defendido em 11/07/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 07/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 11 de julho de 2019


Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador


Gilson Wessler Michels
Membro de Banca


José Guilherme De Bem Gouvêa
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Luís Guilherme de Almeida Ribeiro

RG: 2585670-7

CPF: 054.453.141-89

Matrícula: 14201249

Título do TCC: ICMS x ISS: conflito de competência nas atividades de *streaming*

Orientador(a): Humberto Pereira Vecchio

Eu, Luís Guilherme de Almeida, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 11 de julho de 2019.

Luís Guilherme de Almeida Ribeiro

LUÍS GUILHERME DE ALMEIDA RIBEIRO

LISTA DE SIGLAS

IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado

RESUMO

A evolução tecnológica proporcionou uma nova forma de consumir nos últimos anos. As locadoras fecharam, bem como as lojas de discos. O mercado do entretenimento se tornou digital, levando um vultoso faturamento para a *internet*. De olho nisso, estados e municípios começaram a dar seus primeiros passos a fim de obter uma fatia desses rendimentos. Estados editam Convênios de ICMS, municípios brigam pela inclusão da tecnologia em lei complementar do ISS. Instala-se assim o caos, onde as empresas podem sofrer dupla tributação sobre o mesmo fato gerador. Nesse contexto, o objetivo do estudo é verificar qual deles possui razão, ou, até mesmo, se ambos não possuem razão. O instrumento teórico utilizado para aferir a questão será o delineamento dos campos de incidência do ISS e do ICMS.

PALAVRAS CHAVE: Conflito de Competência; ISS x ICMS; *Streaming*; Tributação Sobre o Consumo.

ABSTRACT

Technological evolution has led to a new way of consumption. Video stores, as well as record stores, have gone bankrupt. Entertainment has become fully digital, taking a high amount of revenue to the internet. In face of that, states and cities are taking their first steps in obtaining a part of those revenues. States are creating ICMS agreements at the same time that cities fight to include streaming in the ISS's complementary law. This creates a chaotic situation, where a company can be tributed twice for the same fact. In this context, this study aims to verify which entity is right, or if both of them are wrong. The base of application of ISS and ICMS will be used as this work's theoretic instrument.

KEY WORDS: conflict; ISS x ICMS; streaming; consumption tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1.1. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	13
1.1.1 - Hipótese de incidência do ICMS sobre operações mercantis.....	15
1.1.1.1 - O conceito do termo mercadoria	15
1.1.1.2 - O conceito do termo circulação.....	20
1.1.1.3 - O conceito do termo operação.....	21
1.2.1 - Hipótese de incidência do ICMS sobre prestação de serviços de comunicação	22
1.2. Imposto Sobre Serviços (ISS)	24
1.2.1 Da definição do termo “serviços”.....	25
1.2.2 Da necessidade de Lei Complementar para o serviço ser tributado.....	27
2. 1 - Definição de <i>streaming</i> e características	31
2. 3 - O serviço Over-the-top (OTT).....	33
2.4 - <i>Live streaming</i> e <i>vídeo on demand</i>	34
3.1 - Desdobramentos da cobrança de ISS nas atividades de <i>streaming</i>	37
3.1.1 - Resgate da definição de serviço	37
3.1.2 - O <i>streaming</i> fora da competência do ICMS-comunicação	42
3.1.3 - Existência de lei complementar definindo o <i>streaming</i> como serviço apto a ser tributável.....	43
3.2 - Desdobramentos da cobrança do ICMS-mercadorias nas atividades de <i>streaming</i>	45
3.2.1 - O Convênio ICMS 181/15	45
3.2.2 - O Convênio ICMS n. 106/2017.....	47
3.2.3 - Os casos de Santa Catarina e São Paulo	51
3.2.4 - A ADI 5.958	53
3.3 A proposta de um IVA Brasileiro	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

O trabalho a seguir tem como objetivo trazer o acalorado debate desenhado em torno da tributação das atividades de *streaming*. Trata-se, pois, de uma tecnologia recente, a qual apenas foi possível de se desenvolver devido à evolução na velocidade da internet. Com o mercado em crescente expansão, despertou-se interesse da União, estados e municípios visando conseguir uma pequena fatia e assim aumentar a arrecadação. Mais especificamente na tributação sobre o consumo, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro veda, em regra, a bitributação, não é possível que haja incidência de ICMS e ISS sobre o mesmo fato gerador - no caso em tela, a disponibilização de mídia por *streaming*.

Todavia, apesar da impossibilidade expressa na Constituição, ambos os tributos parecem avançar sobre o contribuinte, assim resultando em uma grande insegurança jurídica para o mercado. A suprema corte, como veremos, também não contribui para tornar o ambiente mais seguro, uma vez que substitui entendimentos até então firmados com relativa facilidade. O legislativo, por sua vez, tenta solucionar a desordem hoje existente através da proposta de unificação do tributo sobre o consumo, mas o caminho ainda é longo e incerto.

Inicialmente, analisa-se as características comuns aos impostos, aprofundando-se na competência concedida pela Carta Magna para os Municípios e Distrito Federal instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza e Estados e Distrito Federal para taxarem as operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A partir desse cenário, para efeitos didáticos, são apartados os diferentes ICMS existentes dentro desse mesmo imposto. Em razão do ICMS-transportes não manifestar sequer um conflito de competência relacionado ao *streaming*, esse é descartado do estudo, sendo o ICMS-operações mercantis e o ICMS-comunicação merecedores de uma análise mais detida.

No ICMS-operações mercantis, são verificados os requisitos impostos constitucionalmente para sua tributação, ou seja, que se esteja diante de uma operação, haja circulação e o bem se configure como uma mercadoria, chamando-se atenção principalmente em relação à divergência na conceituação desta. De

igual forma é feito com o ICMS-comunicação, sendo nesta apresentada a necessidade de existir uma relação comunicativa viabilização por um terceiro através da prestação de um serviço.

Já no ISS, o enfoque é dado na conceituação do que é serviço e a necessidade de que este esteja nominalmente inserido por lei complementar. Nessa toada, tenta-se mostrar a discussão para os limites do termo serviços.

Em seguida, no capítulo dois, a natureza do *streaming* é retratada, comparando-se também ao conhecido *download*. Também são abordados os amplos serviços *over-the-top* e as diferenças realizadas pelo mercado entre *live streaming* e *video on demand*.

O terceiro capítulo preza, então, em demonstrar como o *streaming* está sendo visto dentro do direito tributário. A começar pelo preenchimento ou não dos requisitos exigidos para cobrança de ISS; o recente julgado RE 651.703/PR, o qual parece dar outro norte para interpretação do que é serviço; e a inclusão da tecnologia na lista anexa através da Lei Complementar n. 157.

Os Estados, por seu turno, não se permitem ficar muito distantes na corrida pela tributação das novas tecnologias. Nesse contexto, retrata-se os Convênios ICMS 181/15 e 106/2017, os quais acabam por abrir caminho para os estados que desejam tributar. Ainda são examinados os casos de Santa Catarina e São Paulo, além da ADI 5958 proposta no ano passado.

Não se olvida de mencionar ainda a PEC 45/2019, a qual se propõe justamente a solapar esses conflitos de competência dentro dos impostos sobre o consumo e simplificar a sua tributação.

Ante a isso, leva-se ao final a reflexão sobre a possibilidade de tributação do *streaming* através de um dos impostos em combate, ou se a tecnologia não preenchesse os requisitos de ambos os impostos a ponto de poder ser tributado tão somente por via residual de competência da União.

1. Aspectos gerais do ICMS e do ISS

Inicialmente, cumpre apresentar a fundamentação legal da qual se ampara o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS), uma vez que a nossa Carta Magna proíbe expressamente a exigência ou aumento de tributo sem que uma lei assim o faça¹.

Ambos, como bem explicitados pelos respectivos nomes, são tributos da espécie impostos. Essa espécie tem como característica, segundo Leandro Paulsen, “ter por fato gerador uma riqueza do contribuinte”². Nesse contexto, o art. 16 do CTN deixa claro que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Essa distinta característica em relação às demais espécies tributárias coloca, por conseguinte, o imposto como um tributo de elevado poder arrecadatório. Diante disso, o Constituinte de 88 tomou a iniciativa de fixá-los no texto constitucional a fim de evitar maiores problemas. Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e contribuições de melhoria (...). Fala-se, por isso, em competência privada para a instituição dos impostos, que o contribuinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer³.

Nessa toada, cumpre evidenciar que a instituição material de determinado imposto apenas será constitucional se a Carta Magna assim conceder. Ou seja, norma que venha ampliar o campo da competência atribuída ao respectivo ente, avançando deste modo sobre a competência de outrem, será plenamente inconstitucional. Nas palavras de Leandro Paulsen, “o exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de

¹Art. 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;

² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 52.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 68 e 69.

competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la⁴”.

As hipóteses de incidência dos impostos estão elencadas no rol dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição. Caso se pretenda tributar algum fato do cotidiano que não esteja abarcado por nenhum dos referidos artigos, o ente com competência para tributar será tão somente a União, por força do art. 154⁵ do texto constitucional, que prescreve a competência residual.

Especificamente quanto aos impostos estudados pelo presente trabalho, tanto no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), quanto no Imposto Sobre Serviços (ISS) é possível verificar que incidem sobre o consumo. Ocorre que o primeiro está disposto no art. 155, mais especificamente o inciso II, sendo, portanto, um tributo de competência dos Estados e Distrito Federal; o segundo, por sua vez, está descrito no art. 156, III, de competência dos Municípios.

Para além de tratar sobre o conhecido imbróglio entre o que é mercadoria e o que é serviço, a própria tributação sobre serviços já traz uma extensa discussão. Isso porque, nas palavras dos autores Caio Augusto Takano, Arthur Pitman e Rinaldo Braga, na tributação sobre serviços:

Não houve apenas uma divisão horizontal da competência tributária entre os entes políticos, mas, igualmente, uma divisão vertical, pela qual uma parcela da tributação dos serviços foi conferida à União (serviços financeiros); outra atribuída aos Estados (serviços intermunicipais e interestaduais de transporte, bem como os serviços de comunicação); e outra ampla e residual aos Municípios (serviços de qualquer natureza)⁶.

De tal forma, cabe discorrer melhor sobre a área de abrangência dos dois tributos antes de dar início aos estudos sobre os pontos onde supostamente existem conflitos de competência.

⁴PAULSEN, 2017, p. 54.

⁵ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁶ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur; BRAGA, Rinaldo. Conflitos de competência entre ISS e o ICMS-Comunicação à luz da jurisprudência do tribunal de impostos e taxas. In: HENARES NETO, Halley; DE MELLO, Eduardo Soares (Org). **ICMS e ISS - Tributação Digital e os Novos Contornos dos Conflitos de Competência**. 1.ed. São Paulo, 2018. p. 2.

1.1. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A tributação sobre a circulação de mercadorias é realizada há muito tempo no Brasil. De acordo com José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis⁷, o referido imposto, até então somente ICM, “surgiu no Sistema Tributário Nacional com a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que introduziu profunda reforma no campo da tributação”.

Ainda segundo os autores⁸, esse tributo veio para substituir o Imposto sobre as Vendas e Consignações - IVC, em razão de que este imposto apresentava vários problemas do ponto de vista econômico, tais como (i) a limitação do campo de incidência fiscal, tendo em vista que não esgotava os casos representativos da circulação de riquezas; (ii) o crescimento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados; (iii) a incidência cumulativa em cascata, uma vez que qual fossem as operações de venda que a mercadoria viesse a sofrer, o imposto era incidido cumulativamente sobre o valor total da operação; (iv) o aumento da integração vertical das empresas, de modo que as empresas integradas verticalmente começaram a omitir algumas operações de venda para minimizar o efeito cascata.

Com o advento da Constituição de 88, o dispositivo normativo que lhe confere vida, dando competência aos Estados e Distrito Federal, também aumentou seu campo de incidência, de maneira que ganhou uma nova letra, denominando-se ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Deste modo, importante observar que o terreno onde incide o ICMS não é uno. De acordo com Roque Carrazza⁹, conferem pelo menos três diferentes impostos dentro de um, quer seja: “o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”; “o imposto sobre prestações de serviços de

⁷ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ICMS ao alcance de todos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19 e 20.

⁸ Idem, ibidem, p. 20.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. Noeses, 2010, p. 91.

transportes interestadual e intermunicipal”; e “o imposto sobre prestações de serviços de comunicações”.

Assim, para tornar mais inteligível cada tipo de ICMS que iremos tratar, adotamos a denominação utilizada pelo referido autor, sendo estes resumidos como: (i) ICMS-operações mercantis; (ii) ICMS-comunicação; (iii) ICMS-transportes.

Aprofundando-se sobre o âmbito de incidência do ICMS, cabe relembrar preliminarmente a disposição expressa no art. 146, III, a da Carta Magna, a qual se aplica não somente para o imposto em estudo, mas para todos os impostos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Assim, nota-se que para descrição dos fatos geradores, a lei complementar é a espécie normativa adequada para tanto. Tal opção do legislador constituinte foi tomada visando atribuir uma linha geral a ser seguida pelos Estados e Distrito Federal, concedendo uma margem de discricionariedade que não comprometesse o sistema como um todo.

Nesse sentido, preleciona Sylvio César Afonso:

A lei complementar a que se refere a Constituição apenas promove a unidade nacional acerca da tributação, cabendo aos Estados-membros e ao Distrito Federal, mediante leis próprias e observando os limites fixados pela lei complementar, instituir o imposto, descrevendo nesta norma o fato gerador, suas alíquotas, sujeito ativo e passivo¹⁰.

Destarte, tendo tais premissas em mente, cabe discorrer sobre duas das três diferentes hipóteses de incidência do ICMS: (i) sobre operações mercantis; (ii) sobre prestações onerosas de serviços de comunicação. O ICMS-transportes por não ter margem para discussão no tema, não merecerá maiores aprofundamentos.

¹⁰ AFONSO, Sylvio César. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços MARTINS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). **Doutrinas Essenciais Direito Tributário**. Volume IV, 2.ed. ampl. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2014, p. 951.

1.1.1 - Hipótese de incidência do ICMS sobre operações mercantis

A parte do dispositivo que configura a hipótese de incidência do ICMS sobre as operações mercantis é a seguinte do art. 155, II da Constituição Federal: “competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre... operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Dentre esses termos elencados, Paulo de Barros Carvalho¹¹ chama atenção aos três elementos no qual gravitaria o fato gerador do ICMS-operações mercantis: “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Para o mencionado autor¹², o vocábulo “operações” teria o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias; “circulação” seria a passagem das mercadorias de uma pessoa para a outra, com a conseqüente mudança de patrimônio; e “mercadorias” designaria, no campo jurídico, coisa móvel, corpórea e que está no comércio.

De tal sorte, não é a simples circulação de mercadorias que cria a obrigação tributária. Nas palavras do Professor Roque Carrazza¹³, “os conceitos de operação, circulação e mercadorias se interligam e complementam, de modo que, se os três não se apresentam concomitantemente, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame”.

1.1.1.1 - O conceito do termo mercadoria

Por muito tempo, o conceito de mercadoria era de certa forma quase um consenso entre a maioria dos doutrinadores. Compreender o porquê disso não seria tão complicado: quando se falava em comércio no século passado, talvez a primeira imagem que viesse à mente fosse objetos dentro de caixas prontos para serem vendidos. Todavia, como já narrado, esse comércio tradicional hoje divide espaço com uma nova modalidade, o comércio eletrônico. A internet não somente contribui como uma plataforma de vendas, mas também propicia que itens possam ser comprados e/ou vendidos sem nunca ganharem espaço no mundo real.

¹¹ CARVALHO, 2005, p. 756.

¹² Idem, ibidem, p. 756.

¹³ CARRAZZA, 2010, p. 93.

É precipuamente por conta desse debate que a doutrina hoje se divide em duas correntes, uma considerada mais tradicional e outra mais “moderna”, como poderá ser visto a seguir.

Um dos expoentes da corrente tradicional, Hugo Brito Machado, em consonância com Paulo de Barros Carvalho, descreve mercadoria no seguinte sentido:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis, como se disse, são objeto de disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.¹⁴

Sobre este tema, disserta Kiyoshi Harada:

O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização, segundo a doutrina tradicional. Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário.¹⁵

Já Roque Antônio Carraza destaca a importância da finalidade do bem para que se possa estar diante de uma mercadoria:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.¹⁶

E ainda complementa este autor:

Mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS é um instituto que o Texto Magno de 1988, ao ser promulgado, encampou da lei comercial. Eventual mudança que este instituto venha a sofrer (por meio de lei ordinária federal) não operará efeitos no direito tributário. Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 307.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50.

Congresso Nacional alterar, por meio de normas infraconstitucionais, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal [...]¹⁷

Nessa acepção, a natureza mercantil das coisas não defluiria da própria coisa, mas de sua destinação. De tal modo, um consumidor que se desloca até uma loja para adquirir uma tinta, estaria adquirindo uma mercadoria. Entretanto, no momento em que este a usa na intenção de fazer um quadro para vender, a tinta automaticamente deixa de se enquadrar no conceito de mercadoria.

Para esses expoentes, essa interpretação não poderia ser outra, tendo em vista que o Direito Tributário se caracteriza como um direito de superposição. Isso porque, segundo Carrazza¹⁸, o Direito Tributário “capta conceitos e assimila institutos que são fornecidos pelo Direito Privado”. Nesse sentido, o Direito Tributário deve interpretar os institutos em sua forma original.

Em uma das primeiras grandes controvérsias enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria de tecnologia, esse posicionamento foi ratificado. Trata-se do julgamento do RE 176.626-3¹⁹, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.

Na época, foi realizada a até hoje conhecida distinção entre “software de prateleira” e “software por encomenda”. Enquanto no primeiro aquele que adquire exemplares para revenda se assemelharia a um vendedor de livros ou de discos; o segundo se daria de forma customizada, onde o programa seria feito do zero e, portanto, não seria propriamente uma mercadoria.

Nesses termos, só foi possível reconhecer a incidência de ICMS sobre os *softwares* de prateleira, uma vez que se tratavam de bens colocados à venda para o público em geral através de um *corpus mechanicum*. Ou seja, se tratava de um bem corpóreo a ser comercializado.

Em oposição a essa corrente, há quem defenda a mutação do termo, objetivando abarcar não somente os bens corpóreos como também os incorpóreos, em função das novas tecnologias.

¹⁷ Idem, Ibidem, p. 52.

¹⁸ CARRAZZA, 2010, p. 96

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626-3**, Brasília, DF, 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal, deu indícios de uma nova guinada interpretativa no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945.

A referida ação foi proposta em 1999 pelo, à época, Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) com o fito de declarar inconstitucional a Lei 7.098/1998 do estado de Mato Grosso, a qual previa, em seu inciso VI do art. 2º, a incidência de ICMS “sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”. Tal lei foi uma das primeiras a levantar controvérsias na tributação de tecnologia.

O voto que, naquele momento, prevaleceu foi o do Ministro Nelson Jobim, o qual cabe a transcrição:

A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?

A resposta para mim é afirmativa.

[...]

Existem, basicamente, duas formas hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição de material, corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa.

Tratava-se de forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador.

Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um “mundo digital”.

A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de música e vídeos, e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital.

Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao Tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária²⁰.

Desta feita, restou exarada pelo STF a seguinte manifestação no julgamento da liminar:

8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (...). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis²¹.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945**, Brasília, DF, 25 jun. 2010. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

²¹ Idem, *Ibidem*.

Assim, o pedido de medida cautelar foi indeferido, mantendo-se aplicável o dispositivo contestado da lei estadual. Apesar de seu mérito ainda se encontrar pendente de julgamento, sujeito, deste modo, a declaração de inconstitucionalidade da mencionada lei, fato é que tal adoção desse novo ponto de vista no julgado da liminar abriu novas possibilidades para uma interpretação mais extensiva do termo mercadoria.

Para Marco Aurélio Greco²², o conceito “mercadoria” abarcaria também todos os bens não corpóreos produzidos em série e circulados por via digital, tendo em vista que o conceito tradicional remontaria ao antigo Código Comercial sem qualquer contextualização à realidade atual.

Favorável a essa guinada, Simone Rodrigues Costa Barreto²³ aduz que muitas mercadorias que no passado seriam corpóreas, tornaram-se virtuais, posto que sua essência continua a mesma. Como é o caso dos livros para os e-books. E ainda justifica:

A nosso ver, a mutação do conceito constitucional de mercadoria, diante da realidade atual, é mandatária, sob pena de uma operação nitidamente mercantil ficar excluída da competência tributária dos Estados. A negação da mudança constitucional, nesse caso, implicaria o reconhecimento do obsolescimento do direito.²⁴

Especificamente em relação aos livros, vale destacar que os defensores dessa nova corrente sustentam o seu argumento quanto ao fato de que o STF reconheceu recentemente que os livros eletrônicos se equiparam aos livros em papel para fins de imunidade tributária. Tal entendimento foi firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 330.817, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli²⁵.

Destarte, vislumbra-se que apesar da corrente tradicional aceitar “mercadoria” como tão somente os bens corpóreos, há posicionamento diverso

²² GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 91.

²³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito tradicional de mercadoria**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014, p. 182 e 183. Tese (Doutorado em Direito).

²⁴ Idem, *Ibidem*, p. 185.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 330.817**, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 08 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE330817.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

tanto na doutrina, quanto a própria jurisprudência parece propensa a admitir bens incorpóreos como mercadoria.

1.1.1.2 - O conceito do termo circulação

Sobre a definição de “circulação”, urge inicialmente rememorar as lições de Pontes de Miranda sobre o tema:

O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria

Com isso, este autor nos traz uma primeira característica fundamental a ser observada na interpretação do vocábulo “circulação”: a bilateralidade. Não há, portanto, como se falar em circulação, sem a existência de uma relação bilateral.

Sobre este aspecto, destaca-se a súmula 166 do STJ, a qual dispõe que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Ou seja, é mais do que necessário, para que se manifeste a circulação, a existência de duas pessoas.

Aprofundando-se no conceito de “circulação”, Hugo de Brito Machado nos explica:

Circulação quer dizer, aqui, a movimentação econômica. A marcha que as coisas realizam desde a fonte de produção até o consumo. Essa movimentação econômica geralmente acontece mediante a mudança de propriedade das coisas, em face mesmo do princípio da divisão de trabalho, ou da especialização. Quem produz, industrializa, fabrica, geralmente não se dedica à distribuição, ao comércio, das coisas. O produtor da coisa geralmente não cuida de sua distribuição, não pratica os atos necessários a que a coisa chegue até o consumidor. Por isto diz-se que a circulação decorre da mudança de propriedade²⁶.

Desta maneira, circulação apenas subsistiria diante da mudança de propriedade entre duas diferentes pessoas.

²⁶ MACHADO, 1999, p. 27.

Para melhor elucidar o termo, José Eduardo Soares de Melo²⁷ se refere à circulação como “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”.

Assim, resta claro que para que haja a circulação, não basta com que os objetos saiam fisicamente do estabelecimento, necessário, pois, que seja fruto de uma relação jurídica bilateral. Portanto, uma circulação jurídica e não meramente econômica.

1.1.1.3 - O conceito do termo operação

O teor da expressão “operações”, destacado do texto, teria uma interpretação muito ampla. Por isso, de acordo com Hugo de Brito Machado²⁸, para se chegar ao conceito adequado a que o constituinte teria se referido, seria imprescindível a leitura associada às palavras “circulação” e “mercadoria”.

Nesse sentido, nas palavras do referido autor²⁹, “operações relativas à circulação são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam na circulação de mercadorias, vale dizer, o impulso destas desde a produção até o consumo”.

Por sua vez, destaca José Eduardo Soares de Melo³⁰ que o termo “operações” configuraria o verdadeiro sentido do fato juridicizado, recaindo-se na transmissão de um direito (posse ou propriedade). Desta forma, sustenta o jurista que ninguém se tornaria sujeito passivo de um tributo pelo simples fato de possuir ou ser proprietário de mercadoria.

Face ao exposto, poder-se-ia resumir o ICMS-operações mercantis como o imposto incidente sobre atos ou negócios, dotados de relação jurídica e aptos a transferir bens destinados à comercialização.

²⁷ DE MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 235.

²⁸ MACHADO, 1999, p. 25

²⁹ Idem, Ibidem, p. 25.

³⁰ DE MELO; PAULSEN, 2012, p. 231

1.2.1 - Hipótese de incidência do ICMS sobre prestação de serviços de comunicação

Antes da vigência da Constituição Federal de 1988, havia o imposto sobre serviços de comunicação de competência federal. Assim, o princípio da cumulatividade só foi a ele estendido no momento em que se integrou ao antigo ICM, passando a ser denominado por ICMS.

O trecho do dispositivo que confere materialidade a esta hipótese de incidência do ICMS é o disposto no inciso II, art. 155 da Constituição Federal: “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre... operações ... sobre prestações de serviços ... de comunicação”.

Resta, então, buscar interpretar o que o dispositivo aduz ao certo quando atribuiu tal competência aos Estados e Distrito Federal. Ives Gandra da Silva Martins, ao ler tal trecho, chama atenção à delimitação dada pelo constituinte:

Não cuidou o legislador supremo de atingir o conteúdo da comunicação, mas o serviço que a permite, ou seja, o veículo que, com intuito econômico, objetiva viabilizar a comunicação entre as pessoas, a saber: a comunicação de massa (social) ou a comunicação privada ou particular. O veículo, sim. A mensagem - adotando-se esta expressão como a bi ou multipolarização de qualquer relação verbal, informação, ideia, pensamento, etc. - não constitui o fato gerador, a hipótese de imposição do imposto estadual incidente sobre os meios de comunicação³¹.

Para Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo “comunicação” comporta diferentes significados. Todavia, necessário que seja visto do ponto de vista científico. O processo científico seria então “aquele consistente na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada, por meio de um canal, entre emissor e receptor, que possuem em comum (...) o repertório necessário para a decodificação da mensagem”.³² Já o termo “prestação de serviço”, consistiria na “atividade de colocar à disposição do usuário meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens”³³.

Aires Barreto, por seu turno, define o “prestação de serviço” como o “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 44.

³² CARVALHO, 2015, p. 747.

³³ CARVALHO, 2015, p. 768.

utilidade material ou imaterial³⁴. Nessa toada, é fundamental que a transmissão de informações assuma feições de negócio.

Como bem resume André Mendes Moreira³⁵, para que haja incidência do ICMS-comunicação, é imprescindível que:

- (a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);
- (b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Por seu turno, Roque Carrazza relembra que:

A simples propagação de fatos ou situações a pessoas incertas ou não identificáveis, positivamente, não tipifica o fato imponible do ICMS-Comunicação, de modo que a hipótese de incidência possível do ICMS em pauta é prestar a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, um serviço de comunicação³⁶.

Assim, não resta configurado o ICMS-comunicação em uma relação em que o receptor contrata o emissor, de modo que este lhe envie alguma espécie de mensagem. Será contribuinte tão somente aquele terceiro que, através de uma estrutura que coloque à disposição do emissor e do receptor, mediante remuneração, proporcionando que o primeiro consiga enviar sinais de comunicação ao segundo.

Nessa toada, assinalam os autores Marco Aurélio Greco e Anna Paula Zonari:

A prestação do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-se como simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para transmissão e recepção de mensagens. Os partícipes da relação comunicativa 'não prestam serviço' um para o outro, nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. Presta o serviço, isto sim, a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicações consistente e em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélite, etc³⁷.

³⁴ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 29/30, p. 188, 1984.

³⁵ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação: conflitos de competência entre estados (ICMS) e municípios (ISSQN)**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf> Acesso em: 30 jun. 2019.

³⁶ CARRAZZA, 2015., p. 253.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paula. ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais. In. **Curso de Direito Tributário**. v. 2, 2. ed. São Paulo: CEJUP, 1993, p. 157.

Ainda, para melhor aprofundamento sobre o campo de incidência do referido imposto, vale mencionar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se orienta no sentido de verificar a atividade como um todo para inferir se há a prestação de serviço de comunicação ou não.

No Agravo Interno n. 63.963/RS, de Relatoria do Ministro Milton Luiz Pereira, havia a discussão se os serviços de radiochamada (*bip*) poderiam ter a incidência do ISS em alguns serviços prestados para que a operação de comunicação fosse bem sucedida, como os serviços de secretaria. Contudo, tal pretensão assim restou afastada:

ICMS. Serviço de comunicação. Radiochamada. („bip“). Incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação de radiochamada. Afasta-se a incidência do tributo municipal sobre serviços listados de secretaria e de aluguel de equipamento, eis que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos da atividade-fim de comunicação.³⁸

Desta forma, resta claro que as atividades não devem ser analisadas isoladamente, mas de forma global. Caso evidencie-se que o serviço prestado cumpre todos os requisitos para incidência do ICMS-comunicação, todos os serviços individualmente realizados para consecução do fim “prestação de serviços de comunicação” terão incidência do ICMS.

1.2. Imposto Sobre Serviços (ISS)

O imposto sobre serviços está disciplinado pelo art. 156 da Constituição Federal e, portanto, de competência privativa dos Municípios:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Acerca desse dispositivo, necessário salientar dois pré-requisitos básicos para a tributação do ISS: (i) o serviço não pode ser de transporte intermunicipal/interestadual, bem como de comunicação, uma vez que o constituinte outorgou esta competência aos Estados e Distrito Federal via

³⁸ STJ, Primeira Turma, AI nº 63.963/RS, Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 02.05.1995, pp. 11555-11556.

tributação por ICMS; (ii) os serviços devem estar disciplinados em lei complementar, caso não esteja, não é passível de tributação.

Diante dessas considerações iniciais, faz-se mister compreender os contornos dados pelo termo “serviços”. Conforme já explicitado, é vedado ao Direito Tributário – de acordo com o art. 110 do Código Tributário Nacional³⁹ - dar outro significado aos institutos de Direito Privado dos quais a Constituição fez referência, como é o caso da definição de “serviços”.

1.2.1 Da definição do termo “serviços”

Consoante Marçal Justen Filho⁴⁰, “serviço” seria uma “prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral”.

Já para Aires Fernandino Barreto⁴¹, a definição do vocábulo seria uma “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

Em ambas as definições, é possível extrair que há de existir uma obrigação de fazer, a qual se opõe, por conseguinte, à obrigação de dar. O eminente doutrinador Orlando Gomes distingue essas obrigações nos seguintes termos:

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é o serviço contratado⁴².

Nessa conjuntura, Marçal Justen Filho assevera:

Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de

³⁹ 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.

⁴⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406. In, **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 66.

⁴¹ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 62.

⁴² GOMES, Orlando. **Obrigações**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 67.

esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer⁴³.

Destaca Paulo de Barros Carvalho três hipóteses em que um indivíduo mais desatento poderia, à primeira vista, vislumbrar a incidência do referido imposto:

a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de natureza econômica; e c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.⁴⁴

Ainda, nas palavras deste doutrinador⁴⁵, “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária de algo que já existe”.

Assim, para saber se algum caso em específico poderia ter a incidência do ISS, imprescindível preliminarmente saber se esse é realmente um serviço. Ou seja, que se esteja diante de uma obrigação de fazer, através de uma prestação de esforço pessoal em que o resultado pretendido seria o próprio serviço contratado do qual seria regido por normas de direito privado.

Apesar de majoritária, é necessário mencionar ainda que essa corrente a qual vislumbra a prestação de serviço sobretudo como uma obrigação de fazer, não é a única. Existem outros expoentes os quais defendem que o conceito econômico de prestação de serviços não se confunde com o conceito de prestação de serviços do Direito Civil. Nesse sentido, sustenta Bernardo Ribeiro de Moraes:

Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v. g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc. O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento mediante remuneração,

⁴³ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 90.

⁴⁴ CARVALHO, 2015, p. 793.

⁴⁵ Idem, Ibidem, p. 795.

do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens imóveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais)⁴⁶.

Nessa perspectiva, o conceito de prestação de serviços não teria como ponto de partida a acepção do termo conferida pelo Direito Civil, mas do oferecimento de uma utilidade para outra pessoa, a partir de atividades imateriais realizadas com habitualidade e com fito de lucro.

1.2.2 Da necessidade de Lei Complementar para o serviço ser tributado

Conforme já aludido, o dispositivo constitucional o qual concede competência aos municípios para instituir impostos sobre serviços, só permite que estes entes cobrem materialmente o tributo relativo à prestação do serviço, se este estiver contido em Lei Complementar.

Válido destacar que o próprio texto constitucional explicita a necessidade de lei complementar para determinados fins, como dispõe seu art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - [...]

De tal modo, ela surge no direito tributário com o fito de tentar dirimir conflitos de competência entre os entes federativos, traçar contornos às limitações ao poder de tributar realizadas pela constituição e estabelecer normas gerais.

Interessante trazer à baila as considerações iniciais de Paulo Barros Carvalho sobre a imposição da lei complementar pelo texto constitucional:

Nosso direito positivo compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de

⁴⁶MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 42 e 43.

preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: (i) o sistema nacional; (ii) o sistema federal; (iii) os sistemas estaduais; e (iv) os sistemas municipais⁴⁷.

Nessa perspectiva, os sistemas nacional e federal são exercidos pelo mesmo personagem, apenas sendo possível desvendar quando a lei editada faz parte deste ou daquele pelo seu conteúdo. Nas palavras do eminente doutrinador, “se de interesse da pessoa política de direito interno denominada União, trata-se de ‘norma federal’; se relevante para todo o País, está-se diante de ‘norma nacional’”⁴⁸.

No comando ordenado pelo constituinte contido no inciso III do art. 156, é possível ver com certa nitidez que essa Lei Complementar instituída como critério de validade da cobrança do tributo é de caráter nacional, uma vez que se justifica pela necessidade de que os municípios tenham uma legislação minimamente uniforme, com regras gerais comuns a todos eles.

Com o surgimento da Carta Magna de 88, o texto que fazia disposição aos serviços que poderiam ser tributados era o do Decreto-lei n. 406/68. Este Decreto não era lei complementar, mas vigorava até então por força do “princípio da recepção” adotado pela Constituição. Posteriormente, essa estranheza fora cessada com a edição da Lei Complementar n. 56. Esta revogada após a publicação da Lei Complementar n. 116/03, a qual hoje se encontra vigente e dispõe sobre a matéria do ISS.

Analisando com maior profundidade o caput do art. 1º desta norma, identifica-se que a lei complementar logo traz a informação de que os serviços a serem tributados figuram todos em sua lista anexa⁴⁹. Nesse sentido, o texto estabelece a primeira norma geral em matéria de ISS: a de que será fato gerador do imposto será somente o que estiver no rol, de modo que é defeso aos municípios e ao Distrito Federal cobrar imposto sobre serviço que não esteja na lista.

⁴⁷ CARVALHO, 2015, p. 795.

⁴⁸ Idem, Ibidem, p. 796.

⁴⁹ 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.

Nesse sentido, a lista de serviços introduzida na legislação vem para especificar/delimitar a extensão da expressão “serviços de qualquer natureza”. Ou seja, ela é taxativa. Essa interpretação restritiva foi pacificada pelo STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68, ALTERADO PELO DL Nº 834/69. TAXATIVIDADE. INCABIMENTO DE APLICAÇÃO ANALÓGICA. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO STF.

1. Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a lista de serviços prevista no DL nº 406/68, alterado pelo DL nº 834/69, é taxativa e exaustiva, e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes⁵⁰.

No entanto, principalmente após a referida lei complementar, necessário ponderar que o próprio Superior Tribunal de Justiça permite uma interpretação extensiva se o legislador assim permitiu expressamente, como faz reiteradas vezes ao inserir no final dos itens o termo “e congêneres”:

Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.⁵¹

Assim, o serviço apenas será tributado pelo ISS se estiver contido expressamente na lista anexa da lei ou se for análogo a outro serviço listado em que, no respectivo item, esteja presente o vocábulo “congêneres”.

Já o segundo parágrafo⁵² do artigo supracitado da Lei Complementar n. 116 determina que ressalvadas exceções destacadas na própria lista, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, mesmo que a sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. Nesta disposição, fica nítido a referência a uma das principais características da lei complementar de acordo com a Carta Magna⁵³: a

⁵⁰ AgRg no Ag 639.029/MG

⁵¹ STJ, REsp 121.428/RJ, 2ª Turma, 16/8/2004

⁵² § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

⁵³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

delimitação da competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Nesse aspecto, chama-se atenção ao fato de que esta lei complementar serve não somente ao ISS, mas ao sistema tributário como um todo, uma vez que, conforme vimos, delimita também o campo do ICMS.

Assim, dada a determinação constitucional, os serviços de qualquer natureza só poderão ser tributados se estiverem dispostos em lei complementar. Esta, por sua vez, concebeu uma lista anexa para prestar a essa função. Fazendo também a norma infraconstitucional o papel de delimitador de competências tributárias.

2. - Aspectos do *streaming*

Tendo demonstrado que a incidência ou não de ISS ou ICMS depende, obrigatoriamente, da análise caso a caso, torna-se indispensável compreender, ao menos superficialmente, como funciona a tecnologia do *streaming* e seus demais componentes envolvidos. De tal maneira, é a função que este capítulo buscará suprir.

2.1 - Definição de *streaming* e características

A palavra *stream*, em tradução do inglês, significaria corrente, riacho ou córrego. De tal forma que a popularização do termo *streaming* tenta retratar nesse aspecto, demonstrando que essa tecnologia funciona em uma corrente, sendo aqui não propriamente originada do fluxo de água, mas no sentido figurado de uma transmissão de dados.

Em termos mais técnicos, Mariusz Maciejewski, Nina Isabel Caroline Fischer e Yana Roginska, membros da comissão do mercado interno e de proteção ao consumidor do Parlamento Europeu, conceituam o vocábulo “*streaming*” como uma entrega de conteúdo pelo fornecedor, o qual é continuamente recebido e exibido pelo usuário final⁵⁴.

Para Betina Treiger Gruppenmacher essa tecnologia poderia ser definida nos nos seguintes termos:

O *streaming* é um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. As informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida. O *download* dos conteúdos de áudio e vídeo ocorre por meio do *streaming*, que é assim denominado por funcionar como uma “corrente” que atua como veículo entre o servidor e o usuário. Tal transmissão ocorre, regularmente, em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral [...]⁵⁵

⁵⁴Streaming is defined for the purposes of this note as delivering content that is continuously received by, and displayed to, the end user, while it is being delivered by the provider. MACIEJEWSKI, Mariusz; FISCHER, Nina Isabel Caroline; ROGINSKA, Yana. **Streaming and online access to content and services**. Acesso em: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET\(2014\)492435_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET(2014)492435_EN.pdf). Disponível em: 30 jun. 2019.

⁵⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do *streaming* e serviços *Over-The-Top*. Tathiane Piscitelli (Org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325.

Assim, poder-se-ia resumir a transmissão de dados via *streaming* a uma quantidade inúmera de *downloads*, os quais se tem o armazenamento de arquivos para leitura imediata, ao passo de que, no momento em que são abertos os pacotes subsequentes, os anteriores já lidos são automaticamente descartados.

Deste modo, uma das diferenças encontradas entre o *streaming* e o tradicional *download* é que enquanto o primeiro não há uma transmissão em definitivo do arquivo de mídia ao usuário, tal transferência se faz presente no segundo.

Ademais, enquanto no *download* o arquivo poderia começar a ser lido apenas com a transferência total dos arquivos, no *streaming* isso não se faz necessário. De forma exemplificativa, seria como a leitura de um livro. No *download* apenas seria possível ler uma página ao momento em que se possuísse o livro todo. No *streaming*, conforme o avançar da leitura, seriam dadas as páginas seguintes, ao tempo em que as já lidas não mais ficassem armazenadas.

Nesse sentido, como ressalta Jean-François Pillou, “os dados baixados de um *website* são armazenados temporariamente na RAM do computador e depois transferidos - com um pequeno atraso - para um reproduzidor de mídia, antes de serem substituídos por novos dados”⁵⁶.

Como explica Alberto Macedo⁵⁷, esse mecanismo o qual permite a execução imediata sem a necessidade de se possuir o arquivo em sua completude denomina-se *player*, uma vez que este tem a capacidade de interpretar o fluxo de arquivos.

Entre a transmissão de dados, a qual se dá da figura do fornecedor para a do usuário, o meio por excelência utilizado para o estabelecimento desta corrente é a internet. Ocorre que esta está sujeita a instabilidades por variadas razões. Deste modo, consoante expõe Dan Jones, o *buffering* surge para otimizar a

⁵⁶ CCM. **Como funciona o streaming**. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/14929-como-funciona-o-streaming>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁵⁷ O *player* (uma aplicação que executa o áudio ou vídeo) do dispositivo (*personal computer*, *smartphone*, tablete etc.) do usuário do serviço de streaming inicia a execução do arquivo de música ou vídeo, mas continua coletando os pacotes de arquivo, que vão sendo baixados pelo *streaming* (pacotes de reserva). Assim, ainda que haja eventuais pequenos atrasos na obtenção de pacotes, o conteúdo é visualizado de forma contínua, sem atrasos, dada a capacidade de o *player* interpretar o fluxo de arquivos.

MACEDO, Alberto. Tributação das atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 514.

experiência, contribuindo para contornar problemas momentâneos com o fluxo de dados⁵⁸.

O sistema *buffer*, então, trabalha no sentido de se adiantar por um curto espaço de tempo para recepção dos dados, de maneira que, se a transmissão for momentaneamente interrompida ou a velocidade de transferência diminuída, a experiência do usuário não será imediatamente comprometida, uma vez que a mídia seguirá com uma certa autonomia.

Explicitado o conceito de *streaming* e algumas de suas características, em contraposição ao popular *download*, faz-se mister compreender a abrangência do termo “Over-the-top” onde estão situadas as atividades de *streaming*.

2. 3 - O serviço Over-the-top (OTT)

Outro termo recorrente quando se fala em tecnologia de transmissão de dados via internet é o *Over-The-Top* (OTT). De acordo com Macedo⁵⁹, a expressão *Over-The-Top* teria se originado de um “jargão do setor de TV via internet, porque, visualmente, seu decodificador tinha a aparência de uma caixinha que quase sempre ficava em cima dos televisores”.

Para Chris Roberts e Vince Muscarella, OTT diria respeito à entrega de conteúdo audiovisual transmitido através da internet sem o envolvimento de um provedor de serviços de internet (ISP) no controle ou distribuição de conteúdo⁶⁰. Nessa toada, os serviços OTT não requerem nenhum negócio ou qualquer associação com quem controla ou mantém a infraestrutura através da qual o conteúdo é entregue aos usuários finais⁶¹.

⁵⁸ Buffering is actually an action taken to improve the streaming experience; streaming is commonly used on the Internet for media consumption because the viewer only needs the segment of the media they are currently viewing to enjoy the content as opposed to the entire thing with downloading. Buffering a stream helps work around any inconsistencies in the data flow while streaming content.

STONE, Dan. What Is the Difference Between Buffering & Streaming?. Disponível em: <https://itstillworks.com/difference-between-buffering-streaming-27518.html>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁵⁹ MACEDO, 2018, p. 512

⁶⁰ OTT (Over-The-Top) refers to the delivery of audiovisual content streamed over the Internet without the involvement of an Internet service provider (ISP) in the control or distribution of the content.

ROBERTS, Chris; MUSCARELLA, Vince. **Defining Over-The-Top (OTT) Digital Distribution**. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digita/white-papers/defining-digital-distributi.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁶¹ Idem, *Ibidem*.

De forma semelhante, Betina Treiger Gruppenmacher assim conceitua OTT:

Serviços over-the-top são transmissões via *streaming* de áudio e vídeo. Trata-se de disponibilização provisória de conteúdo de som e imagem por meio da internet. A contratação da utilidade se dá diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo, sem a atuação de qualquer intermediário (broker)⁶².

Ricardo Augusto Alves dos Santos⁶³ destaca que as aplicações OTT “são funcionalidades autônomas e que não se confundem com os serviços de conexão à internet e tampouco com os serviços de telecomunicações que dão suporte para essa conexão à internet”.

Já o BEREC (*Body of European Regulators for Eletronic Communications*), organismo regulador das telecomunicações europeia, em documento denominado *Report on OTT Services*⁶⁴, define OTT como um “conteúdo, serviço ou aplicação que é provido pelo usuário final da Internet pública”.

Nesse contexto, seriam exemplos de serviços OTT serviços de voz providos na internet, conteúdo baseado na Web (tais como sites de notícias e mídia social), ferramentas de busca, serviços de hospedagem, serviços de e-mail, serviços de mensagem instantânea e conteúdo de vídeo e multimídia⁶⁵.

Assim, conforme destaca Alberto Macedo⁶⁶, os serviços OTT, em regra, seriam prestados por companhias cujo foco estaria não no provimento de acesso à internet, mas na produção do próprio conteúdo veiculado.

2.4 - *Live streaming e vídeo on demand*

No fornecimento de vídeos através de *streaming*, há duas modalidades utilizadas pelo mercado, as quais apesar das características comuns, reservam certas peculiaridades que merecem ser destacadas.

⁶² GRUPENMACHER, 2018, p. 325.

⁶³ SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações Over-The-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio de internet. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 694.

⁶⁴ Content, a service or an application that is provided to the end user over the public Internet. BEREC. BEREC Report on OTT services. Acesso em: https://berec.europa.eu/eng/document_register/subject_matter/berec/reports/5751-berec-report-on-ott-services. Disponível em: 30 jun. 2019.

⁶⁵ Idem, *Ibidem*.

⁶⁶ MACEDO, 2018, p.. 512

O *live streaming* é um termo utilizado para descrever o vídeo que chega de evento que se dá em tempo real⁶⁷. Assim, o usuário assiste àquilo que está acontecendo no exato momento, de forma instantânea.

Enquanto isso, de acordo com Wendy Van den Broeck, Jo Pierson e Bram Lievens, a técnica de *video on demand* oferece aos usuários a possibilidade de assistirem ao que e quando quiserem⁶⁸. Assim, uma de suas características seria o fato de alcançar múltiplos usuários do mesmo programa simultaneamente, de forma independente um do outro, ao ponto de que não somente as pessoas podem assistir ao mesmo programa no mesmo momento, mas também controlar a reprodução⁶⁹.

Cumprido destacar ainda que o sistema *on demand* é subdividido do ponto de vista comercial em três categorias, como explicita Wagner Silva Montes:

SVOD (*Subscription Video on Demand*) - o conteúdo é disponibilizado mediante o pagamento de uma assinatura, permitindo o consumo livre dentro da janela e dispositivos acordados. A Netflix utiliza somente esse modelo de negócios em sua atividade, mas também há grande presença de conteúdo SVOD nos diversos concorrentes.

TVOD (*Transactional Video on Demand*) - o conteúdo é disponibilizado para aluguel, permitindo o consumo apenas do material locado durante um intervalo de tempo curto, geralmente 24 ou 48 horas. Várias empresas operam com sucesso nesse modelo de negócios, sendo as mais expressivas o *iTunes* e a *Amazon*. No Brasil, além de sites como o Submarino Filmes Online e Saraiva Digital Filmes, o Vivo *Play* oferece conteúdo tanto em modelo SVOD quanto em TVOD, sendo necessário ser assinante para ter acesso ao conteúdo para locação.

FVOD (*Free Video on Demand*) - o conteúdo é disponibilizado gratuitamente, sendo que a renda normalmente é obtida através de

⁶⁷ Live Streaming is a term most often used to describe video coming from an event that is actually happening in real time.

ZIXI. **STREAMING 101: THE DIFFERENCE BETWEEN LIVE STREAMING, LIVE LINEAR AND VIDEO-ON-DEMAND**. Disponível em: <https://zixi.com/2018/04/24/streaming-101-the-difference-between-live-streaming-live-linear-and-video-on-demand/>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁶⁸ Video-on-demand as a service exists since the nineties (Ling, 1999) and refers to a technique that offers viewers the possibility to watch what they want, when they want it.

DEN BROECK, Wendy Van; PIERSON, Jo; LIEVENS, Bram. Video - On - Demand: Towards New Viewing Practices?. Disponível em:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1011.3016&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁶⁹ In VOD system, it can be achieved that multiple users simultaneously ondemand same program, and independently of each other, not only people can watch for the same program at the same time, but also everyone can control the playback the progress according to their own circumstances

Xia K., Song X., Suo X. (2014) Research and Design of Campus Network VOD System. In: Pan JS., Snasel V., Corchado E., Abraham A., Wang SL. (eds) Intelligent Data analysis and its Applications, Volume II. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol 298. Springer, Cham. p.480

anúncios comerciais durante a exibição. Nos EUA, a plataforma mais famosa é o Hulu, porém o acesso é restrito ao público norte-americano. Aqui no Brasil, o Crackle é a ferramenta mais conhecida. Podemos considerar o Youtube como uma plataforma FVOD, pois também distribui gratuitamente conteúdo licenciado, juntamente com os vídeos dos próprios usuários⁷⁰.

À vista disso, enquanto o *live streaming* vem tendo larga adesão para transmissão de esportes, o método *on demand* é mais utilizado para reprodução de séries, filmes e música.

⁷⁰MONTES, Wagner Silva. **Over the top: o consumo audiovisual em softwares culturais**. São Paulo: USP, 2014, p. 17 e 18. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós Graduação em Meios e Processos Audiovisuais. Escola de Comunicações e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-10112014-141305/ptbr.php>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

3. A regulamentação do *streaming* no Brasil

Após a explanação sobre as transmissões via *streaming* e suas subdivisões, oportuno examinar como seria a subsunção da tecnologia ao ISS e ao ICMS, as normas que tratam especificamente sobre ela em relação à tributação e a possível eliminação do conflito de competência pretendida pela PEC 45/2019 através da criação do IVA Brasileiro.

3.1 - Desdobramentos da cobrança de ISS nas atividades de *streaming*

Consoante explorado no primeiro capítulo, a incidência de ISS tem três pressupostos: (i) estar diante de um serviço; (ii) não compreendido nos serviços de competência do ICMS; (iii) sua modalidade encontrar-se listada em lei complementar.

Deste modo, cabe agora aprofundar em cada uma das imposições para que seja possível analisar se as atividades de *streaming* preencheriam os requisitos para sua tributação.

3.1.1 - Resgate da definição de serviço

A primeira imposição realizada pela Constituição é a definição do termo “serviço”. Como previamente demonstrado, a doutrina se divide em duas principais correntes sobre qual seria a extensão do vocábulo inserido pelo legislador constituinte. A primeira defende a interpretação dada pelo direito privado, portanto, pouco mais restrita. A segunda entende um conceito mais amplo, como serviço em sentido lato.

Ocorre que a jurisprudência que até então caminhava de mãos dadas com a primeira corrente, parece ter se inclinado à segunda. À vista disso, veremos que, a depender da interpretação utilizada para o termo “serviço”, *streaming* poderá ser considerado ou não como um.

Abordamos, em outro tópico, que o conceito de serviço estaria intimamente relacionado para a doutrina majoritária como uma obrigação de fazer. De tal modo, serviço seria uma prestação de esforço pessoal (fazer), para o qual o fim desejado seria o próprio serviço contratado, sendo regido pelas normas de direito privado.

Adotando-se esse conceito como ponto de partida, ou seja, serviço como obrigação de fazer, não se poderia dizer que a atividade de *streaming* seria um serviço. Como preceitua Betina Treiger Gruppenmacher⁷¹:

Conforme ponderamos, os serviços over-the-top transmitidos por *streaming* são disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, em razão do que possuem a natureza jurídica de cessão de direitos e as cessões de direitos não se equiparam às prestações de serviços.

Deste modo, apresentando-se como mera cessão de direito, o *streaming* não poderia ser considerado como prestação de serviços, nesse conceito tradicional.

Ademais, interessante mencionar neste parágrafo que uma das empresas mais conhecidas por se utilizar da transmissão via *streaming*, a Netflix, surgiu como uma locadora de filmes online⁷². Hoje, apesar de não locar mídias físicas, a empresa continua fornecendo o mesmo conteúdo, sendo uma espécie de “locadora digital”. Inclusive, a Lei 9.610/98, em seu art. 3º⁷³, considera que, para efeitos legais, os direitos autorais são bens móveis.

Nesse aspecto, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 31, no sentido de que é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis. A tese firmada teria tido origem nos seguintes precedentes:

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/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. 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

⁷¹ GRUPENMACHER, 2018, p. 329.

⁷² NETFLIX. **About Netflix**. Disponível em: https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁷³ Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis⁷⁴. [grifo nosso]

TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. **Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis**, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966⁷⁵. [grifo nosso]

Deste modo, uma vez que as atividades de *streaming* consubstanciariam em uma obrigação de entregar e não de fazer, não se perdendo de vista que prestação de serviços não se equivale a cessão de direitos, sua tributação via ISS seria necessariamente inconstitucional, tendo em vista não se estar diante de um serviço.

Todavia, por outro norte, a Suprema Corte, em julgamento recente - Recurso Extraordinário 651.703/PR - sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, parece ter firmado entendimento em sentido contrário ao que fixara anteriormente com a edição da Súmula Vinculante n. 31, através de uma interpretação extensiva do conceito de serviços.

De acordo com o relator, o termo “serviço” não se vincula à configuração dada pelo direito privado. Para fins de interpretação tributária, “serviço”, nas palavras do eminente ministro, seria o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”⁷⁶.

Destaca-se também que contrariamente ao entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do citado RE 446.003 AgR, o julgado afirmou que o Direito Constitucional Tributário possui conceitos próprios, não se submetendo ao Direito Privado. Assim, não poderia o CTN, o qual possuiria status de lei complementar, estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, tendo em vista que afrontaria o princípio da supremacia constitucional.

⁷⁴RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.

⁷⁵RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.

⁷⁶Trecho do voto do Ministro Luiz Fux, RE 651.703, p. 21.

Nesse aspecto, o acórdão preceitua que a definição do conceito de “serviços de qualquer natureza” seria de competência de lei complementar, não sendo uma violação ao art. 110 do CTN porque, segundo o ministro, não haveria conceitos verdadeiramente constitucionais.

Vale destacar que, como fundamento do seu entendimento, o referido Ministro citou o RE 547.245, o qual versava sobre a incidência do ISS nas operações de *leasing*, mencionando que o Supremo já havia sinalizado que “serviços” teria um “sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de ‘obrigação de fazer’”⁷⁷.

A tese do relator quanto à incidência de ISS nas atividades praticadas pelos planos de saúde, apesar de ter sido vencedora, não teve especificação expressa dos demais ministros quanto à adesão ao argumento de que o termo “serviços” fosse mais abrangente do que o definido na legislação civil. As únicas exceções foram aquelas apresentadas pelo Ministro Luís Roberto Barroso, o qual concordou expressamente que “o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado”⁷⁸; e pelo Ministro Edson Fachin⁷⁹, o qual concordou com a incidência do ISS, mas por justificativa diferente, isto é, porque vislumbrou que havia uma obrigação de fazer nas atividades praticadas pelos planos de saúde. Já a Ministra Rosa Weber apenas enunciou que concordava com o Ministro Relator quanto à “linha da compreensão alargada do Supremo quanto a esse conceito”.

Destarte, por mais que apenas a minoria dos Ministros tenha manifestado em caráter exposto que a interpretação do dispositivo “serviços” deva ser mais ampla do que a legislação civil atribui, a ementa do Recurso Extraordinário publicada reflete o argumento do relator. Assim, o resultado desse julgado é de que o STF determinou que “serviço” assim o será se estiver contido na lista anexa à lei complementar do ISS, alçando-o a um papel de elevada importância na definição da competência tributária.

Sobre essa posição adotada pelo Ministro Luiz Fux, Paulo de Barros Carvalho já havia alertado:

⁷⁷ Trecho do voto do Ministro Luiz Fux, RE 651.703, p. 18.

⁷⁸ Trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, RE 651.703, p.6.

⁷⁹ Trecho do voto do Ministro Edson Fachin, RE 651.703, p. 3 e 4.

Não pode o legislador complementar, portanto, relacionar atividades que não se enquadrem no conceito de “serviço”. Se aceitássemos o contrário, estaríamos resvalando para o campo delicado das invasões de competência, porquanto o legislador da União, produzindo normas de legislação complementar, ficaria investido do poder ilimitado de chamar para o domínio legislativo do ISS atividades submetidas a impostos de outras pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados e Distrito Federal).⁸⁰

Nas palavras de Tathiane Piscitelli, o voto do relator, em realidade, propôs uma espécie de “interpretação às avessas”, isto é:

o texto constitucional, em vez de determinar que ‘serviços de qualquer natureza’ estariam previstos na lei complementar para fins de incidência do ISS, determinaria que, uma vez previstas na lei complementar, as atividades assumiriam a natureza de serviço, ainda que assim não fossem classificadas.⁸¹

Ainda para a autora, a partir do julgamento do RE 651.703, seria “precipitado afirmar que o Supremo Tribunal Federal abandonou os conceitos de direito privado como norteadores da atividade de interpretação das normas de competência tributária, para a prevalência de conceitos econômicos”⁸².

Nesses termos, apesar de polêmico, o acórdão proferido em Repercussão Geral em plenário tenta consolidar uma nova interpretação do art. 156, III da Constituição: de que a Carta Magna deixou um vasto campo de incidência, ao se referir a serviços de qualquer natureza, de modo que a real delimitação caberia tão somente ao legislador nacional mediante edição de lei complementar.

Aplicando a definição do termo de serviço proposta pelo Ministro Relator do julgado, verifica-se que a atividade de *streaming* seria poderia ser interpretada como serviço. Tendo-se em vista que nesta tecnologia há um oferecimento de uma utilidade para o usuário final, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro.

⁸⁰CARVALHO, 2015, p. 798 e 799.

⁸¹PISTICHELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. p. 353.

⁸²Idem, Ibidem, p. 355.

3.1.2 - O *streaming* fora da competência do ICMS-comunicação

Ao tratar sobre as diferentes modalidades do ICMS no primeiro capítulo, explicitamos que o ICMS-comunicação pressupõe a existência de três figuras: (i) o emissor; (ii) o receptor; (iii) o terceiro que mantém a estrutura, mediante remuneração, a qual proporciona que a comunicação emitida pelo emissor chegue ao receptor.

Assim, também tratamos que o contribuinte deste imposto será este terceiro, tendo em vista que é ele quem irá praticar o fato gerador, conforme dispõe o inciso III do art. 2º da Lei Complementar n. 87⁸³ (Lei Kandir). Ou seja, não sofre a tributação aquele que envia ou recebe a mensagem, mas tão somente quem mantém o meio para que ela se realize.

Ocorre que, ao examinar a tecnologia de *streaming*, observamos que a relação da empresa que opera a atividade com o usuário final é a relação emissor-receptor. Isso por si só já seria capaz de afastar a hipótese de tributação do objeto em estudo.

Contudo, a impossibilidade de tributação se torna mais evidente ao examinar que além de fazer papel de emissora da mensagem, a empresa do ramo de transmissão via *streaming* não mantém a estrutura para que o conteúdo chegue ao usuário final, tendo em vista que o meio pelo qual a mídia é transmitida é a própria internet.

Tendo isso em vista, não há como arguir a possibilidade de tributação das atividades de *streaming* via ICMS-comunicação. Cumpre destacar que, como veremos a seguir, até mesmo os estados, visando ampliar a arrecadação, não lançam o argumento de que tal fato seria tributado por caracterizar-se a hipótese de incidência do serviço de comunicação, mas justificam a tributação de ICMS em razão de que nas atividades de *streaming* haveria uma operação relativa à circulação de mercadorias.

Destarte, ante a impossibilidade de tributação como serviço de comunicação, vislumbra-se que ao menos o segundo requisito conferido pelo inciso III do art. 156 da Carta Magna encontra-se preenchido.

⁸³Art. 2º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

3.1.3 - Existência de lei complementar definindo o *streaming* como serviço apto a ser tributável

Quando discutimos a necessidade de lei complementar para definição dos serviços a serem tributáveis por ISS, citamos que uma das finalidades dessa espécie de lei era justamente dirimir possíveis conflitos de competência.

Mesmo existindo a discussão se as atividades contidas em lei complementar exigida pelo art. 156, III da Constituição Federal são realmente serviços, o fato é que a princípio, a lei complementar instituída goza de uma presunção de constitucionalidade, consoante explica Gustavo da Gama Vital de Oliveira sobre o tema:

A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF. A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade.⁸⁴

Sendo assim, por mais que se fale em lei complementar para definição dos serviços a serem tributáveis por ISS, ela não somente diz que determinada atividade é tributável via ISS, mas por consequência afirma que a mesma atividade não é passível de ser tributada via ICMS, uma vez que o sistema tributário brasileiro veda que ambos os impostos sobre o consumo incidam sobre o mesmo fato gerador.

A lei complementar vigente a qual disciplina sobre as normas gerais do ISS é a 116. Conforme já aludido, seu art. 1º⁸⁵ determina que os serviços a serem tributados pelo imposto deverão constar na lista anexa.

⁸⁴OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária**: o papel da lei complementar. GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). **Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários**. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199 e 200.

⁸⁵Art. 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.

Em razão da mencionada lei complementar ser datada de 2003, até então o mercado do *streaming* inexistia ou era, ao menos, um tanto quanto incipiente - o YouTube surgiu oficialmente apenas em 2005⁸⁶. Assim, a transmissão de dados via internet para assistir a vídeos e ouvir áudios ficou um longo período ausente da lista anexa. Até o momento em que o mercado se expandiu de tal maneira, ganhando milhões de usuários, e o legislador nacional, em 2016, decidiu incluí-lo no rol de serviços tributáveis por ISS.

A partir de então, graças à alteração promovida pela Lei Complementar n. 157, deu-se o início da possibilidade de tributação da matéria, mais precisamente contida no item 1.09:

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).

Portanto, a atividade de *streaming* restou perfeitamente descrita como serviço a ser tributado por ISS, tendo em vista que a tecnologia proporciona a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio e vídeo.

Chama a atenção ainda a exceção contida no item supracitado ao positivar que a distribuição de conteúdo por quem presta Serviço de Acesso Condicionado (SeAC) encontra-se sujeita ao ICMS.

Contudo, tal ressalva não interfere na regra redigida, tendo em vista que a locução “Serviço de Acesso Condicionado” (SeAC) não possui nenhuma relação com as transmissões via internet, porque se refere às TVs por assinatura, de acordo com a definição elaborada pela ANATEL⁸⁷:

Art. 4º O SeAC é o serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de programação de distribuição obrigatória, por meio de

⁸⁶TECMUNDO. **A história do YouTube, a maior plataforma de vídeos do mundo**. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/youtube/118500-historia-youtube-maior-plataforma-videos-do-mundo-video.htm>. Acesso em: 30 jun. 2019.

⁸⁷ANATEL. Consulta pública n. 65. Disponível em: <https://sistemas.anatel.gov.br/SACP/Contribuicoes/TextoConsulta.asp?CodProcesso=C1550&Tipo=1&Opcao=>. Acesso em: 30 jun. 2019.

tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

Ante o exposto, depreende-se que o *streaming* cumpre o requisito de número três, uma vez que se encontra descrito na lista anexa instituída por lei complementar.

3.2 - Desdobramentos da cobrança do ICMS-mercadorias nas atividades de *streaming*

A polêmica envolvendo a cobrança do ICMS-mercadorias nas atividades de *streaming* teve grande impulso com a edição dos Convênios ICMS 181/15 e 106/17. Diferentemente da cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), para que um estado ou o próprio distrito federal possa cobrar o ICMS-mercadorias não é necessário que o fato real praticado esteja tipificado em lei complementar.

Basta, pois, que se esteja diante uma operação envolvendo a circulação de mercadorias e o ente já está constitucionalmente livre para tributá-la.

Nesse contexto, aparece o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), com a reunião dos estados da federação e Distrito Federal, o qual também começou a fazer frente aos novos desafios para tributação do mercado digital.

Historicamente, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) teve seu início através do Convênio ICM 08/75, de 15 de abril de 1975, com o objetivo de se alcançar uma melhor harmonia fiscal entre os Estados e Distrito Federal. Sua composição se dá com o Ministro de Estado da Fazenda e com os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal⁸⁸. Sua atividade precípua consiste na edição de convênios. Para o presente estudo nos interessam os convênios 181/15 e 106/17.

3.2.1 - O Convênio ICMS 181/15

O convênio 181/15 foi publicado em 29/12/2015. Sua grande relevância para a matéria se encontra na cláusula primeira, cujo teor pode se verificar:

⁸⁸ CONFAZ. **Histórico**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 30 jun. 2019.

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.

Apesar de trazer uma autorização para concessão da redução da base de cálculo, o trecho mais importante é a vinculação das operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres ao ICMS. Nota-se ainda que ele enuncia que a tributação pelo referido imposto se dará independentemente do meio.

Na prática, o convênio “autorizou” a tributação das novas tecnologias pelos estados, sem dar grande relevância se em todos os casos haveria a real transferência do direito (circulação), o que não ocorre no *streaming*.

Matheus Augusto Ferraz Rector e Raphael de Campos Martins⁸⁹ chamam atenção à alíquota mínima estabelecida - 5% - do valor da operação. Segundo eles:

É de se notar que, não por coincidência, a alíquota mínima estabelecida pelo Convênio ICMS n. 181/2015 é a mesma que normalmente incide sobre o “serviço” de licenciamento de programas de computador a título de ISS e cobrado pelos municípios. Trata-se inequivocadamente, da oficialização de uma verdadeira competição entre Estados e Municípios pela tributação de software.

Nesse aspecto, o convênio, o qual supostamente teria sido criado para trazer mais segurança jurídica e um sistema tributário mais harmônico, causou um novo ponto de inflexão no sistema tributário, concedendo a “bênção” aos estados para que estes tributem extensivamente negócios realizados, mesmo que em breve análise claramente não se esteja diante da hipótese de incidência conferida pelo inciso II do art. 155 da Carta Magna.

⁸⁹RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 458.

Seguindo esses parâmetros adotados pelo decreto supramencionado, o Estado de São Paulo, através do Decreto Estadual n. 61.791, datado em 11 de janeiro de 2016, adotou, no inciso II do art. 1º, a redução da base de cálculo nas operações com software disponibilizados por qualquer meio, fixando ao patamar mínimo estabelecido pelo convênio, quer seja, 5%.

Todavia, este mesmo decreto, em seu inciso I, estabeleceu que:

I - o artigo 37 às Disposições Transitórias:

“Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.” (NR);

Com isso, foi declarado como não exigível o ICMS sobre operações das novas tecnologias, incluindo o *streaming*, enquanto restasse indefinido o local de ocorrência do fato gerador. Tal questão teria dado ensejo à edição de novo convênio, o Convênio ICMS n. 106/2017.

3.2.2 - O Convênio ICMS n. 106/2017

O Convênio 106/2017 foi publicado em 05 de outubro de 2017, com efeitos a partir de 1º de abril de 2018. Enquanto o Convênio 181/15 tratou de forma superficial o tema, este último disciplinou a matéria de forma um pouco mais exaustiva, como se pode aferir:

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Cláusula sexta A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55.

Desta forma, além de regular os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, o convênio concedeu isenção nas saídas anteriores àquela remetida ao consumidor final e definiu a competência para a cobrança do imposto nessas operações ao Estado onde está domiciliado ou estabelecido o “adquirente” dessas mercadorias digitais.

Para Tathiane Piscitelli⁹⁰, a simples leitura da terceira cláusula já evidencia um alargamento da incidência do imposto, o qual supera as transferências via download - ponto mais extremo onde o STF já transitou, alcançado no referenciado julgamento da Medida Liminar na ADIn 1945/MT. De acordo com o texto desta cláusula, além das transferências via download, seriam tributadas

⁹⁰PISCITELLI, 2018, p. 408.

aquelas nas quais haja disponibilização do conteúdo digital via pagamento periódico (assinatura), o que é o caso do *streaming*.

Todavia, conforme vimos no primeiro capítulo, a Constituição atribui competência aos Estados e Distrito Federal para tributar o ICMS-operações mercantis tão somente com o cumprimento de três requisitos necessariamente conjugados: (i) seja mercadoria; (ii) haja circulação jurídica; (iii) fruto de uma operação. Tão somente o cumprimento dos três requisitos dá ensejo para que os entes possam tributar.

Ocorre que por mais que a jurisprudência abrace o conceito de mercadoria como um bem não necessariamente corpóreo, como parece se inclinar, isso não faz com que as novas tecnologias sejam automaticamente tributadas pelo ICMS. Pelo contrário, o conceito de mercadoria não pode ser analisado em apartado dos conceitos de operações e circulação.

A doutrina e a jurisprudência não admitem a existência de circulação sem a efetiva transferência da mercadoria. Entretanto, como vimos, a natureza do *streaming*, diferentemente do tradicional *download*, após a execução da mídia, não permanece nenhum arquivo no dispositivo do usuário. Ou seja, não há propriamente que se aduzir que tenha havido a circulação da mercadoria, uma vez que esta jamais foi incorporada ao patrimônio do usuário final.

Mesmo no caso do *download*, é importante elucidar que a doutrina não é unânime sobre a real existência de transmissão de propriedade, uma vez que seria tão somente uma licença de uso. Sendo esta por definição um contrato que preserva a titularidade do bem àquele que cede o uso diante de certas condições⁹¹. Assim, fica claro que, ao menos no *streaming* não resta configurada a circulação do bem.

Tathiane Piscitelli⁹² ainda destaca a equiparação indevida realizada na cláusula terceira. Isso porque o Convênio qualifica toda e qualquer operação realizada com sites e plataformas brasileiras como sendo “interna”, sendo irrelevante a localidade do consumidor final perante o estado de domicílio da pessoa jurídica detentora do site. No entanto, ao fazer isso, o mencionado Convênio ofenderia a Constituição - art. 155, §2º, VII - e, sobretudo, o Pacto

⁹¹ PISCITELLI, 2018, p. 412 e 413.

⁹² Idem. Ibidem, p. 409 e 410

Federativo, ao atingir o equilíbrio previsto na Constituição quanto à distribuição do ICMS em nível nacional.

Além disso, de acordo com a autora⁹³, o Convênio traria outra determinação controversa em sua quinta cláusula, a qual realiza a atribuição da responsabilidade tributária. Acontece que o inciso III da cláusula atribui a responsabilidade ao adquirente do bem/mercadoria digital na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis não serem inscritos na unidade federada de destino.

Cumprе relembrar que o artigo 128 do Código Tributário Nacional dispõe regra geral para que a responsabilidade tributária possa ser atribuídas a terceiros:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A Lei Complementar n. 87 - mais conhecida como Lei Kandir - atribui em seu art. 4º que contribuinte é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Em contraposição, entre os artigos 5º ao 10º, a lei trata sobre algumas exceções a essa regra, ou seja, de casos em que outro indivíduo será responsável tributário do ICMS.

Ora, ao analisar as exceções mencionadas dispostas na Lei Kandir, verifica-se que nenhuma se aplica às mercadorias digitais. Ademais, o Convênio não possui força de lei, como preceitua o art. 128 do CTN para que a responsabilidade tributária pudesse ser atribuída a terceiros. Desta forma, de acordo com Piscitelli⁹⁴, a alteração na responsabilidade tributária tentada pelo Convênio é ilegal.

Salienta-se ainda que a atribuição do ônus tributário ao usuário final implica o cumprimento de uma série de deveres instrumentais, passíveis de serem

⁹³ Idem, *Ibidem*, p. 411

⁹⁴ Idem, *Ibidem*, p. 413.

atribuídos apenas aos comerciantes parte da cadeia de consumo⁹⁵. De tal modo, além de ilegal como já demonstrado, o Convênio tenta impor medida desproporcional, visto que atribui ao consumidor, sem estrutura contábil para tanto, um ônus que melhor caberia à empresa.

3.2.3 - Os casos de Santa Catarina e São Paulo

Ao argumento de se antecipar em relação aos demais estados, atraindo empresas de tecnologia diante de uma maior segurança jurídica, o Governador do Estado de Santa Catarina propôs o Projeto de Lei 055/2019, posteriormente sancionado em 18/06/2019, tornando-se a Lei 17.736/2019.

A intenção seria alterar na Lei 10.297/96 (Lei Estadual do ICMS) seu art. 2º, o qual trata sobre o fato gerador do imposto, conferindo-lhe um novo inciso e adicionando outro parágrafo:

“Art. 2º.

VIII - a disponibilização de bens digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias.

§1º.

§2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do caput deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I - compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II - não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.

Nesses termos, o inciso VIII deixou evidente a possibilidade de incidência de ICMS sobre bens digitais, dando indícios, entretanto, que ela não se aplica largamente como tentou fazer os Convênios ICMS 181/15 e 106/17. A restrição promovida fica mais clara com a leitura do parágrafo segundo, uma vez que este impõe como requisitos: (i) a transferência de titularidade do bem digital; (ii) não estar compreendida na competência tributária dos Municípios.

Para o caso específico do *streaming*, verifica-se com segurança que suas atividades não podem sofrer tributação do ICMS catarinense: a uma porque, como vimos, é de sua própria natureza a não transmissão do bem para o usuário final; e

⁹⁵ Idem, *Ibidem*, p. 412.

a duas tendo em vista que, conforme já elencado neste capítulo, ele se encontra na lista anexa da lei complementar do ISS, sob o n. 1.09⁹⁶.

Já em São Paulo, a solução encontrada pelo estado para promover maior segurança jurídica sobre o tema foi um pouco diversa. Consoante já aludido quando tratamos sobre o Convênio ICMS 181/15, o estado havia emitido, em 2016, o Decreto n. 61.791, o qual, apesar de inexigir o imposto sobre bens digitais, indicou que ele viria a ser cobrado a partir do momento em que fosse definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do tributo. Vale lembrar que o mencionado decreto citava nominalmente a possibilidade de cobrança do ICMS em *streaming*⁹⁷.

Ocorre que o Convênio ICMS 106/2017 veio suprir justamente esta lacuna. Após essa definição seria esperado que o Estado de São Paulo passasse a cobrar o ICMS sobre bens digitais, incluindo o *streaming*. Contudo, surpreendentemente, a administração estadual editou, em março de 2018, a Portaria CAT n. 24 a qual reduziu significativamente a incidência do imposto ao promover uma interpretação restritiva do conceito de mercadoria digital:

Art. 1º Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download" ou em nuvem;
2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download"), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

⁹⁶ 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.

⁹⁷ Artigo 37 (DDTT) - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) [...]

Com isso, infere-se que a administração tributária estadual desistiu de tributar o *streaming*, insistindo na cobrança de ICMS apenas nos casos onde se poderia arguir a existência de cessão definitiva do bem, como o *download*.

3.2.4 - A ADI 5.958

Mesmo alguns estados se manifestando para diminuir a incidência por demais alargada por ambos os convênios, a realidade é que a confusão causada ainda existe em vários outros. Até mesmo o caso de São Paulo é contestado, pois, apesar de retirar do campo de incidência o *streaming*, a tributação do ICMS nas operações de *downloads* já é suficientemente polêmico.

Nesse cenário de grande insegurança jurídica, a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) ajuizaram a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958 em 11/06/2018, visando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS n. 106/2017 e inconstitucionalidade parcial do art. 2º da Lei Complementar n. 87 (Lei Kandir) para afastar qualquer incidência do ICMS sobre operações com *software*.

Em 21/06/2018, o até então relator da ação Ministro Dias Toffoli, em razão do pedido de medida cautelar e por vislumbrar relevância na matéria, proferiu despacho aplicando o art. 12 da Lei 9868/99, o qual prevê o procedimento abreviado a fim de que já se tivesse decisão em caráter definitivo. Assim, a ação ainda aguarda decisão do Supremo Tribunal Federal em caráter definitivo.

Diante disso, não é possível afirmar qual será a posição adotada pela Suprema Corte. O que se espera, após análise detida dos Convênios 181/15 e 106/17 do CONFAZ, é que seja declarada inconstitucional a cobrança de ICMS nas atividades de *streaming*, tendo em vista a flagrante violação à Constituição.

3.3 A proposta de um IVA Brasileiro

O IVA (imposto sobre valor agregado) é uma forma de tributar através de um único imposto a quase totalidade do que pode ser consumido, sendo utilizado por um extenso número de países na atualidade, principalmente na Europa. Trata-se, pois, de um cenário muito diverso do qual o Brasil vive hoje. De acordo com

Paulo Caliendo⁹⁸, ele foi implementado pelo governo francês em 1954, em substituição sobre o Imposto sobre Vendas. Logo após, fora adotado pela Alemanha (1968), Itália (1972) e Espanha (1984)⁹⁹.

Tem como atributo, segundo o autor¹⁰⁰, “ser cobrado em todas as fases de produção, ou seja, sua característica plurifásica lhe garante isonomia econômica no tratamento de todas as fases do ciclo econômico”. Assim, vislumbra-se que o IVA incide desde o início da cadeia produtiva até o seu término.

No Brasil, a Constituição Federal ao repartir as competências tributárias realizou um fatiamento que poderia ser o IVA¹⁰¹. Essa divisão na tributação sobre o consumo resultou em uma multiplicação de conflitos de competência sem precedentes. As cortes superiores foram obrigadas a se debruçar sobre as questões que se proliferavam. Deste modo, apenas o STJ editou vinte e duas súmulas¹⁰² sobre o ICMS, três¹⁰³ sobre o IPI e seis¹⁰⁴ sobre o ISS.

Contudo, apesar do esforço da jurisprudência para bem delimitar os três tributos, conforme vimos ao longo do trabalho, ainda restam inúmeras indefinições aguardando manifestação definitiva de posicionamento das cortes superiores. Algumas acabam tardando tanto para que ocorra a ponto de que, no momento da resposta, a tecnologia eventualmente já tenha mudado e as importantes controvérsias sejam outras.

Diante disso, surge a PEC 45/2019, a qual promete reformar o sistema tributário brasileiro. Para tentar dirimir esses conflitos, a proposta de emenda constitucional de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi apresenta como solução a criação de apenas um tributo sobre o consumo: o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Este incidiria sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direito, de acordo com o projeto.

Em decorrência de seu nascimento, seriam extintos cinco tributos: (i) o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União; (ii)

⁹⁸CALIENTO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 795.

⁹⁹CALIENTO, 2018, p. 796.

¹⁰⁰Idem, Ibidem, p. 796.

¹⁰¹Idem, Ibidem, p. 802.

¹⁰² Súmulas 20, 49, 68, 71, 80, 87, 94, 95, 129, 135, 152, 155, 198, 237, 334, 350, 391, 395, 431, 432, 433 e 457.

¹⁰³ Súmulas 411, 494 e 495.

¹⁰⁴ Súmulas 138, 156, 157, 274, 424 e 524.

imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos estados e Distrito Federal; (iii) o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos municípios e Distrito Federal; (iv) a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), de competência da União; e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), também de competência da União.

Todos esses tributos a serem extintos representam hoje uma gigantesca fatia da receita dos entes federativos, em razão de que o sistema tributário brasileiro, como é sabido, se apoia demasiadamente sobre o consumo. Para que fosse possível preservar o pacto federativo e, por conseguinte, a autonomia dos entes, a proposta seria manter a legislação uniforme e recolhendo-o de forma centralizada, contudo proporcionando aos entes uma parcela de liberdade para que pudessem fixar as alíquotas. É o que o Projeto de Emenda à Constituição argumenta:

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Operacionalmente, o modelo funcionará da seguinte forma. Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país¹⁰⁵.

Merece destaque que o IBS teria a mesma característica do ICMS e do IPI, ou seja, a não cumulatividade. O imposto incidiria em cada operação realizada ao longo de todo processo produtivo, de maneira que o que já teria sido pago nas etapas anteriores seria descontado na etapa posterior. Benefícios fiscais, por sua

¹⁰⁵ PEC 45/2019. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E365C9C71B04876886663815FFA7487A.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 30 jun. 2019.

vez, seriam vedados. Também não seria possível fixar diferentes alíquotas a depender do bem ou serviço em questão, o que atualmente no ICMS é dada a possibilidade aos estados e no IPI tal seletividade é uma imposição constitucional, vide o § 3º, I, do art. 153¹⁰⁶.

Indispensável citar que a reforma contemplaria uma exceção à regra, em razão da instituição de um “imposto seletivo”, com a incorporação de um inciso III no art. 154¹⁰⁷. Assim, esse imposto seria de competência da União e incidiria sobre bens e serviços específicos em que o legislador considera que deveria ter o consumo desestimulado, possuindo, deste modo, caráter extrafiscal.

Frisa-se também que os entes federativos os quais deverão receber as receitas advindas do IBS, além da União, serão os estados e municípios de destino da operação:

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

- I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;
- II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

Essa postura adotada no projeto de emenda constitucional é um pouco diversa dos tributos em que o IBS pretende substituir. No ICMS, por exemplo, quando ocorre operações interestaduais para consumidor final, a receita é dividida entre o estado de origem e o de destino, em consonância com o § 2º, VII do art. 155 da Constituição¹⁰⁸. Já na atual tributação do ISS, salvo as exceções dispostas no art. 3º da Lei Complementar 116, o imposto é devido no local de estabelecimento do prestador do serviço.

Dada as grandes alterações propostas pela reforma tributária, a PEC prevê uma mudança gradual na tributação sobre o consumo como é hoje e a tributação sobre o consumo através do IBS. O período de transição seria de dez anos, sendo os dois primeiros apenas de testes. Nesse ínterim, haveria o acompanhamento

¹⁰⁶ § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

¹⁰⁷ III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

¹⁰⁸ § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

para verificar eventuais perdas na arrecadação e conseqüente necessidade de recalibragem, até se atingir um equilíbrio.

Para Ricardo Lodi Ribeiro¹⁰⁹, a criação do IBS vem a simplificar a gestão fiscal das empresas, no momento em que cinco tributos se tornam apenas um. Todavia, pecaria no momento em que não permitiu a seletividade, o que afrontaria o princípio da capacidade contributiva. Ademais, destaca que a proposta viola o pacto federativo, ao reduzir consideravelmente o poder dos estados, Distrito Federal e municípios, uma vez que a eles não caberia sequer conceder isenções, mas tão somente fixar sua alíquota.

Na concepção de Gabriela Conca¹¹⁰, a proposta de uma base ampla, de alíquota única acabaria com a discussão acerca das classificações de serviço e das alíquotas incidentes em cada atividade. Nessa toada, a discussão sobre ser um serviço, uma mercadoria ou uma cessão de direitos perderia o objeto, já que o *streaming* e as demais outras tecnologias seriam todas tributadas pelo IBS.

Sublinha-se que o projeto se encontra aguardando a criação de Comissão Especial para proferir parecer, após ter passado pela Comissão de Constituição de Justiça. Dessa forma, ainda resta uma longa via crúcis a ser percorrida caso a PEC seja bem-sucedida.

Cumprе mencionar, por fim, que a existência de proposta do legislativo como esta, visando dirimir os conflitos de competência nos tributos sobre o consumo, apenas evidencia a importância do estudo sobre o conflito de competência nos dias de hoje.

¹⁰⁹ LODI, Ricardo. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 30 jun. 2019.

¹¹⁰ CONCA, Gabriela. Reforma Tributária: design normativo do novo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/reforma-tributaria-design-normativo-ibs.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado de *streaming* hoje representa no Brasil e no restante do globo um gigante, mas que ainda se encontra em expansão, de modo que a expectativa é de que cresça muito mais. Apenas a Netflix, por exemplo, especialistas estimam¹¹¹ que seu faturamento de 2018 representou quase metade do faturamento da maior emissora do país, a Rede Globo. Diante do sucesso quase instantâneo, precipuamente devido ao valor inferior praticado em relação às demais opções de entretenimento, é natural que os entes federativos o vislumbrassem como um meio de potencializar suas receitas.

Contudo, como vimos, verificar se nesta tecnologia é aplicável o ISS ou o ICMS não é tarefa fácil, deixando este mercado completamente perdido em relação à tributação de sua atividade. Isso porque, além da habitual divergência doutrinária, a jurisprudência não tem contribuído para garantir a segurança jurídica a partir do momento em que altera por completo seu entendimento de tempos em tempos. O resultado disso é que não há como chegar em uma resposta estreme de dúvidas.

Talvez o menos controverso seja o ICMS-comunicações, tendo em vista que sobre este a doutrina e jurisprudência sejam pouco mais unânimes. Ao analisarmos seu campo de incidência, observamos que ele se restringe a uma atividade de manutenção de uma estrutura que possibilita a comunicação entre duas pessoas. Em contrapartida, receberia uma contraprestação de ordem pecuniária.

Ocorre que, no momento em que estudamos o *streaming*, visualizamos que a empresa não recebe contraprestação pecuniária por apenas manter uma estrutura que possibilite a comunicação, mas sim pelo fato de ser o próprio emissor da mensagem. De tal maneira, a referida tecnologia está fora do campo de incidência do ICMS-comunicações. Possivelmente por despertar menos hesitações pela sua não incidência que os estados preferiram arguir a incidência de ICMS por outra hipótese – o ICMS-operações mercantis – quando houve a edição dos Convênios ICMS 181/2015 e 106/2017.

¹¹¹ TECMUNDO. Netflix fatura quase metade da receita anual da Globo, aponta análise. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/internet/142778-netflix-fatura-metade-receita-anual-da-globo-aponta-analise.htm>. Acesso em: 30 jun. 2019.

Em relação ao ICMS-operações mercantis, a controvérsia se torna um pouco maior, justamente pela edição dos convênios supracitados, os quais “autorizaram” a tributação do *streaming* pelos estados e de tantas outras tecnologias.

Salientamos que a Constituição exige o preenchimento de três requisitos simultaneamente para que se possa tributar via ICMS-operações mercantis, quer seja: (i) ser uma mercadoria; (ii) estar diante de uma operação; (iii) existir a circulação do bem.

Conforme demonstramos, o primeiro requisito é um dos mais polêmicos entre a doutrina. Ademais, a jurisprudência parece estar inclinada a ampliar o seu entendimento sobre mercadoria, estendo o conceito para bens incorpóreos. De qualquer forma, é exigido que seja um bem destinado à mercancia. Quanto ao segundo requisito, deve-se estar diante de um ato/negócio jurídico. Já o terceiro requisito demanda que essa mercadoria, objeto do ato/negócio jurídico, seja transmitida, ou seja, que o direito sobre o bem deixe de ser do comprador e passe a ser do vendedor.

Quando agarramos esses conceitos e aplicamos ao caso em tela, inferimos que a discussão sobre o *streaming* ser ou não uma mercadoria é inócua, diferentemente do *download*. Isso em razão de que, por mais que se preencha a exigência de ser mercadoria, ampliando o conceito para bens incorpóreos, o *streaming* continuaria não podendo ser tributado pelo ICMS-operações mercantis por não restar configurada a sua circulação. Como examinamos, nesta tecnologia, após o usuário ouvir/assistir, a mídia não fica armazenada em seu dispositivo, ou seja, em nenhum momento ele passou a ser proprietário do bem. Por essa razão, julgamos a edição dos convênios equivocada, já que ultrapassaria a competência delimitada pelo texto constitucional.

Tema ainda mais complicado é a análise de incidência do ISS sobre o *streaming*. Consoante destacado, este imposto também possui três requisitos impostos pela Carta Magna a serem preenchidos: (i) ser um serviço de qualquer natureza; (ii) não figurar no campo de incidência do ICMS-comunicações e ICMS-transportes; (iii) constar em lei complementar.

Dos três requisitos, certamente o mais controverso é a delimitação do que seria considerado serviço. Como demonstrado, a jurisprudência até então interpretava o termo como pressuposto de uma obrigação de fazer. Entretanto,

vimos que o STF recentemente reconheceu que a delimitação do que seria obrigação de dar e o que seria obrigação de fazer uma tarefa um tanto quanto complexa. Nesse contexto, serviço poderia ser mais do que mera obrigação de fazer. E mais, deu-se um papel de protagonismo à lei complementar, de modo que se essa dissesse que o fato se trata de um serviço, em razão de sua função de dispor sobre conflitos de competência¹¹², o fato deveria ser interpretado como tal.

Conforme destacamos, o *streaming* se encontra presente na lista anexa da Lei Complementar do ISS desde 2016, com sua inserção no item 1.09.

Destarte, das três espécies apresentadas, o ISS é o que maior apresenta fundamentação para tributar o *streaming*. Nesse sentido, caso não se admita a sua incidência nessas atividades, esta poderia ser tributada apenas pela União, se ela se utilizasse do inciso I do art. 154 da Constituição¹¹³, instituindo um imposto residual.

Em tempos em que se discute o pacto federativo justamente para se tentar uma descentralização e conseqüente fortalecimento dos demais entes federativos, direcionar uma importante fonte de receitas para União poderia não trazer efeitos práticos tão oportunos se comparando caso fossem destinados aos municípios, por exemplo. Ademais, até que o legislador federal instituísse, teríamos um mercado muito grande privilegiado em relação aos demais do entretenimento.

Assim, por ora, seria mais correta a tributação via ISS, tendo em vista que se encaixa no último entendimento do STF e de que se encontra listada em lei complementar. No entanto, a longo prazo, é necessária a mudança da tributação sobre o consumo - como por exemplo a proposta do IBS - a fim de acabar com os conflitos de competência entre os dois impostos, uma vez que a tendência seja o aumento da discussão sobre competências com a continuidade do atual diante das novas tecnologias que ainda estão a surgir.

¹¹² Art. 146, I da Carta Magna

¹¹³ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

REFERÊNCIAS

AFONSO, Sylvio César. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços MARTINS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). **Doutrinas Essenciais Direito Tributário**. Volume IV, 2.ed. ampl. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2014. , p. 951.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 62.

BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 29/30, p. 188, 1984.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito tradicional de mercadoria**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014, p. 182 e 183. Tese (Doutorado em Direito).

BEREC Reports. **Report on OTT Services**. content, a service or an application that is provided to the end user over the public Internet. Disponível em: https://bereg.europa.eu/eng/document_register/subject_matter/bereg/reports/5751-bereg-report-on-ott-services. Acesso em: 30 jun. 2019, p.14

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ICMS ao alcance de todos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19-20

BRASIL, **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 30 jun. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 166**. Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 30 jun. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Lei Kandir**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 30 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 9610, de 1998. **Lei de Direitos Autorais**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 30 jun. 2019.

BROECK, Wendy Van den; PIERSON, Jo; LIEVENS, Bram. **Video - On - Demand: Towards New Viewing Practices?** Disponível em:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1011.3016&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019. p. 6-7.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 791-805.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 93.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 253.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 50.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 68 e 69.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 756.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 747.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 768

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 793-795.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 796.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 798 e 799.

FILHO, Marçal Justen. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406**, in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Oliveira Rocha, 1995, p. 66.

GLOBAL Leader in Broadcast Quality Live Video Over IP. **STREAMING 101: THE DIFFERENCE BETWEEN LIVE STREAMING, LIVE LINEAR AND VIDEO-ON-DEMAND**. Disponível em: <https://zixi.com/2018/04/24/streaming-101-the-difference-between-live-streaming-live-linear-and-video-on-demand/>. Acesso em: 30 jun. 2019.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 67.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2000, p. 91.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paula. **ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais**. In. Curso de Direito Tributário. v. 2, 2. ed. São Paulo: CEJUP, 1993, p. 157.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação da economia digital**. São Paulo, 1. ed. 2018. Coordenação Tathiane Piscitelli. p. 325-329.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 307.

Xia K., Song X., Suo X. (2014) Research and Design of Campus Network VOD System. In: Pan JS., Snasel V., Corchado E., Abraham A., Wang SL. (eds) Intelligent Data analysis and its Applications, Volume II. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol 298. Springer, Cham. p.480. Disponível em: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-07773-4_47#citeas

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Ed. RT, 1985. p. 90

MACIEJEWSKI, Mariusz; FISCHER, Nina Isabel Caroline; ROGINSKA, Yana. **Streaming and online access to content and services**. Acesso em: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET\(2014\)492435_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET(2014)492435_EN.pdf). Disponível em: 30 jun. 2019.

MACEDO, Alberto. Tributação das atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 512-514.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 25-29.

MACHADO, Hugo Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª edição, São Paulo. Dialética. 1999. p. 25-29

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Tributação na Internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 44.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª edição, Porto Alegre, Livraria do advogado, 2012, p. 231-235.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **CONFAZ**. Convênio ICMS 181/15; Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico.htm>. Acesso em: 30 jun. 2019.

MONTES, Wagner Silva. **Over the top**: o consumo audiovisual em softwares culturais. São Paulo: USP, 2014. p. 17 e 18. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Meios e Processos Audiovisuais. Escola de Comunicações

e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-10112014-141305/ptbr.php>>. Acesso em: 28 mar. 2017

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 42-43.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2019.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar**. In:

GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). **Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200.

PARLAMENTO EUROPEU. **Departamento de Políticas Econômicas**. Disponível em: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET\(2014\)492435_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET(2014)492435_EN.pdf). Acesso em 30 jun. 2019, p. 11

PAULSEN, Leandro. **Competência Tributária**. Capítulo IV. Ed. 2017, [PÁGINA].

PILLOU, Jean-François. **Como funciona o streaming**. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/14929-como-funciona-o-streaming>. Acesso em: 30 jun, 2019.

PILLOU, Jean-François. **Como funciona o streaming**. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/14929-como-funciona-o-streaming>. Acesso em: 30 jun, 2019.

PISTICHELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação da Economia Digital**. p. 408-413.

PISTICHELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. p. 353-355.

RE 116.121, rel. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001

RE 330.817, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, DJe-195 31.08.2017

RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006

RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; Martins, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes

da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 458.

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações Over-The-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio de internet. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 694.

STF, ADI 1.945/MT, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010, DJe 17.09.2010.

STF, ADI 5.958, rel. Min. Dias Toffoli, j. 21.06. 2018, DJe-126 26.06.2018.

STF, RE 547.245, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 02/12/2009, DJe-233 02/12/2009.

STF, RE 651.703, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, DJe-86 25/04/2017.

STF. **Súmula Vinculante 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em 30 jun. 2019.

STJ, AgRg no Ag 639.029, rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 08/03/2005, DJe 18/04/2005.

STJ, Primeira Turma, AI nº 63.963/RS, Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 02.05.1995, pp. 11555-11556.

STJ, REsp 121.428/RJ, rel. Min. Castro Moreira, 2ª Turma, j. 01/06/2004, DJe 16/08/2004.

STJ. **Súmula 166**. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>. Acesso em: 30 jun. 2019.

TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur; BRAGA, Rinaldo. Conflitos de competência entre ISS e o ICMS-Comunicação à luz da jurisprudência do tribunal de impostos e taxas. In: HENARES NETO, Halley; DE MELLO, Eduardo Soares (Org.). **ICMS e ISS - Tributação Digital e os Novos Contornos dos Conflitos de Competência**. 1.ed. São Paulo, 2018. p. 2.