FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CEDENIR JORGE CETO JUNIOR

**DA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DE DADOS
AUDIOVISUAIS SOB DEMANDA VIA *STREAMING* DE ACORDO COM A
LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

CEDENIR JORGE CETO JUNIOR

DA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DE DADOS AUDIOVISUAIS SOB DEMANDA VIA *STREAMING* DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Curso de Direito das Faculdades Integradas de Aracruz – FAACZ como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Profº orientador Esp. Wellington Borghi

FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CEDENIR JORGE CETO JUNIOR

**DA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DE DADOS
AUDIOVISUAIS SOB DEMANDA VIA *STREAMING* DE ACORDO COM A
LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora
do Curso de Direito das Faculdades Integradas
de Aracruz – FAACZ como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Esp. Wellington Borghi
Orientador

Prof. Me. Hettore Sias

Prof. Dr. Eduardo Silva Bitti

Primeiramente agradeço a Deus por me proporcionar perseverança durante toda a minha vida.

Gratidão pelos meus pais, esta monografia é a prova de que os esforços deles pela minha educação não foram em vão e valeram a pena.

Aos meus mestres, que com toda sabedoria e paciência me guiaram nesta jornada do conhecimento, em especial a pessoa do professor Wellington, que me orientou neste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho possui como escopo a verificação da incidência das espécies tributárias ICMS e ISS na transmissão de dados audiovisuais sob demanda via *streaming*. Logo, este estudo procura descrever a natureza jurídica do *streaming*, para assim avaliar a possibilidade da incidência dos impostos praticados (ICMS e ISS) sobre a referida atividade. Para tal, utilizou-se do método de pesquisa bibliográfica exploratória, abordando o conceito de tributo e a história da tributação no Brasil, bem como a investigação dos impostos praticados e sua regra matriz de incidência tributária, delimitando, assim, suas hipóteses de incidência. Por fim, através de comparações com os institutos jurídicos presentes no atual ordenamento, decidiu-se pela impossibilidade de incidência tributária do ISS e do ICMS sob a transmissão de dados audiovisuais sob demanda via *streaming*, fazendo-se necessária a criação de novo tributo, por meio da competência residual da União, para então disciplinar a referida atividade econômica.

Palavras-chave: Incidência Tributária. Transmissão de Dados Audiovisuais Sob Demanda. *Streaming*. ISS. Serviço. ICMS. Mercadoria. Imposto Residual.

ABSTRACT

The present study aim to verify the occurrence of tributary species in on demand audiovisual data transmission via streaming. Thus, this work seeks to identify the legal nature of streaming, to check occur of practiced taxes (ICMS and ISS) on the referred activity. For this intent, using a explorative bibliographic research method, addressed the concept of taxation and the history of taxation in Brazil, as well as the exploitation in kind of the taxes practiced and their tax rule incidence, delimiting their hypotheses of incidence. Finally, through comparisons with the legal institutes present in the current order, it was decided by the impossibility incidence of ISS and ICMS in on demand audiovisual data transmission via streaming, making necessary create a new tax, through the residual competence of the Union, to then discipline the referred economic activity.

Keywords: Tributary Incidence. Audio Visual Data Transmission on Demand. Streaming. ISS. Service. ICMS. Merchandise. Residual Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – artigo

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-Lei

EC – Emenda Constitucional

EUA – Estados Unidos da América

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

ISS ou ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

n.º – número

p. – Página

RE – Recurso extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. DO CONCEITO DE <i>STREAMING</i>	10
2.1 Do <i>streaming service</i>	13
2.2 Normatização da hipótese de incidência tributária do <i>streaming</i> nos EUA. 15	
3. CONCEITO DE TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO BRASIL	17
4. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	20
4.1 Regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza.....	21
5. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	27
5.1 regra matriz de incidência tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	28
6. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i> POR ISS.....	34
6.1 Conceito de serviço para fins de ISS.	35
6.2 Da impossibilidade de ampliação do conceito de serviço	38
6.3 Da Súmula Vinculante n.º 31 em face do subitem 1.09 da Lei Complementar n.º 157/2016.	42
7 DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i> POR ICMS.	46
7.1 Do conceito de mercadoria para fins de ICMS	48
7.2 Da qualificação do objeto da transmissão audiovisual <i>on demand</i> e sua transferência de propriedade face à exigência material do ICMS	53
8. DA HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i> POR MEIO DO IMPOSTO RESIDUAL.....	55
9. CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

1. INTRODUÇÃO

Uma das características principais da humanidade é sua adaptabilidade, ao longo dos séculos, a sociedade vem sofrendo um processo de transformação ininterrupto. Refletindo tal aspecto, a economia mundial também esta, atualmente, passando por tempos turbulentos onde os meios de produção e de consumo de bens e serviços foram consideravelmente afetados pelo desenvolvimento de novas tecnologias.

Neste contexto, é notório o impacto causado pela evolução tecnológica na vida da sociedade contemporânea, a habitual utilização da internet no quotidiano dos brasileiros, por exemplo, trouxe uma revolução na forma como estes consumiam, a introdução de novos meios de disseminação instantânea de informação contribuiu para que as interações entre cliente e mercado fossem reestruturadas, e desta reestruturação surgiu um sistema econômico/comercial totalmente dependente desta nova realidade.

O *E-commerce* – comércio eletrônico – transformou as relações de consumo, eliminando a barreira física dos bens de consumo disponibilizados no comércio tradicional e introduzindo a disseminação dos bens incorpóreos ao consumidor por intermédio da internet. Seguindo a mudança tecnológica, destaca-se o grande crescimento do modelo transmissão de dados audiovisuais *on demand* estimando-se que 86,1% dos brasileiros que possuem acesso a Internet consomem algum tipo conteúdo disponibilizado por plataformas de *streaming*.¹

Devido ao potencial impacto econômico gerado por este modelo, revelaram-se novas atividades passíveis de tributação, cabendo ao Direito Tributário dedicar-se ao acompanhamento destas, no intuito de evitar impactos negativos no funcionamento da sociedade.

Desta forma, o presente estudo tem como finalidade descrever a natureza

1 INSTITUTO BRASILEIRO DE PESQUISA E ESTATÍSTICAS - IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**: Acesso à Internet e à televisão e a posse de telefone celular para uso pessoal 2018. Disponível em: < https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_media/ibge/arquivos/10d5c0576ff8d726467f1d4571dd8e62.pdf>. Acesso em: 08 de maio de 2020.

jurídica do *streaming*, para assim avaliar a possibilidade da incidência dos impostos praticados sobre a referida atividade.

Nesta esteira, a LC n.º 157/2016, adicionou o item “1.09” na lista de serviços anexa à LC n.º 116/2003, introduzindo a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, como fato gerador do ISS.

Com mesma finalidade, o CONFAZ editou o Convênio ICMS 106/2017, regulamentando a cobrança do ICMS sobre a transferência de dados audiovisuais via internet, abrangendo a tecnologia de transmissão de audiovisual *on demand* via *streaming*, objeto do presente trabalho.

Entretanto, a incidência de tributo sobre qualquer atividade econômica depende da prévia adequação do fato à norma, exigindo-se, com precisão cirúrgica, a delimitação da natureza jurídica, a fim de evitar a exação indevida ou até mesmo a bitributação.

Neste íterim, a pesquisa será dividida em 07 (sete) capítulos. O primeiro destes abordará à conceituação do *streaming*, afim de proporcionar maior familiaridade do leitor com o tema. No segundo capítulo será feita uma breve apresentação do conceito de tributo e um apanhado geral da história da tributação de bens e serviços no Brasil, sendo nos terceiro e quarto capítulos, estudado, aprofundadamente, os impostos (ISS e ICMS) em espécie e suas respectivas regras matrizes de incidência tributária. Nos quinto e sexto capítulos, averiguar-se-á a atual situação tributária do *streaming* apontando eventuais divergências e inconstitucionalidades na aplicação dos tributos estudados sobre a referida atividade econômica. Por fim, o sétimo capítulo abordará, brevemente, a possibilidade de tributação do *streaming* com base na capacidade residual de tributar, conferida à União pela CRFB/88.

2. DO CONCEITO DE *STREAMING*

Não se sabe ao certo quando ou quem desenvolveu a tecnologia do *streaming*, apenas que, tal recurso foi proporcionado a partir do aperfeiçoamento da invenção de George O. Squier, que registrou a patente de um sistema de transmissão e distribuição de sinais sobre linhas elétricas em 1922. Tal otimização só foi integrada ao mercado na década 90 com as primeiras transmissões de dados via *streaming* em sistemas computadorizados.²

De toda sorte *streaming*, em sua origem, é uma palavra inglesa derivada de *stream*, que, de acordo com o conceituado dicionário de língua inglesa Oxford, pode ser traduzida para o português como córrego ou riacho, o quais possuem um curso predeterminado e contínuo. Neste contexto, *streaming*, quando aplicado ao mundo tecnológico, possui o significado de fluxo contínuo de dados.³

Nessa perspectiva, o *United States Patent and Trademark Office* – USPTO, ao descrever o mecanismo de *Network media streaming*, o define como um método de transmissão em tempo real a partir de um computador servidor para um ou mais computadores receptores através de uma rede. Essa transmissão é realizada por meio de fluxo de dados, disponibilizados pelo servidor, em certa taxa de transferência, que é dividido em uma sequência de fatias, com tamanhos predeterminados e codificadas, que são posteriormente direcionadas ao receptor, para que este possa acessá-las de uma rede.⁴

Da mesma forma, a Webopédia, um dos grandes *sites* de conceituação de

2 BENTO NETO, NAZIL. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming** – (In)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. In: Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%C3%BAncia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20-%20%28In%29Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> . Acesso em 15 de ago 2020.

3 OXFORD DICTIONARY. **Stream**. Disponível em: <<https://www.lexico.com/definition/stream>>.

4 UNITED STATES PATENT AND TRADEMARK OFFICE. **Network Media Streaming**. Disponível em: <<http://patft.uspto.gov/netacgi/nph-Parser?Sect1=PTO1&Sect2=HITOFF&p=1&u=/netahtml/PTO/srchnum.html&r=1&f=G&l=50&d=PALL&s1=6389473.PN.>> . Acesso em: 05 ago. 2020.

termos relacionados ao “*cyber mundo*”, define *streaming* como uma técnica de transferência de dados na forma de um fluxo contínuo e estável, que permite que o navegador ou programa de leitura possam dar início à reprodução dos dados antes da completa transferência do arquivo.⁵

No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o conceito de *streaming*, concluindo que este é uma forma de transmissão contínua de dados e informações, como pode ser apreciado no voto proferido pelo E. Ministro Ricardo Villas Bôas Cuevas:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE. [...] 2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. 3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o *simulcasting* e o *webcasting*. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução [...] (STJ. REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.)

Nessa esteira, observa-se que a tecnologia *streaming* oferece uma forma de transmissão de dados de sons e imagens instantânea inexistindo a necessidade de baixar e armazenar arquivos no dispositivo receptor.

Pode-se concluir, em suma, que a tecnologia *streaming* é o oposto do *download*, pois neste há o armazenamento de forma definitiva do conteúdo desejado, não sendo por tanto uma transmissão de dados contínua e sim uma completa transferência de um arquivo locado em um determinado servidor para um segundo dispositivo o qual irá armazená-lo por tempo indeterminado.

5 WEBOPEDIA. **Streaming**. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>>.

Ainda em suas definições, o *streaming* pode ser dividido em duas modalidades de consumo, o *live streaming* e o *streaming on demand*, sendo importante a diferenciação de cada modalidade.

O *live streaming*, é um método de transmissão de dados ao vivo, ou seja, o conteúdo midiático é reproduzido ao mesmo tempo em que é criado, desta forma não há interferência por parte de quem está assistindo, podendo, porém, em algumas plataformas, existir interação limitada (por meio de *chats* e votações em tempo real, por exemplo) entre o criador do conteúdo e o público.⁶

Este método é muito utilizado em realizações de eventos como shows musicais, sorteios e outros tipos de atividades que demandam imediatismo na interação entre o conteúdo e o público-alvo.

Por outro lado, o *streaming on demand*, foco deste trabalho, figura o lado oposto da equação, nesta modalidade permite-se que o consumidor tenha acesso à mídia audiovisual em tempo integral, pressupondo que tais dados estejam armazenados em um servidor da plataforma que o disponibiliza. Como os dados já estão previamente armazenados, existe a possibilidade de interferência do consumidor final na reprodução dos arquivos, podendo ser pausado e/ou executado a qualquer momento por diversas vezes, ocorrendo assim um ganho em comodidade e praticidade.⁷

Nos últimos anos tal método vem se tornando cada vez mais presente na vida dos cidadãos brasileiros e entre as principais empresas que utilizam deste sistema de transmissão de dados estão a Netflix, HBO Now e Amazon *Instant Video*.

2.1 Do *streaming service*

Através da tecnologia de *streaming*, em sua modalidade *on demand*, as principais plataformas digitais, em especial as ligadas à indústria de entretenimento,

6 HOWSTUFFWORKS. **How Streaming Video and Audio Work**. Disponível em: <<https://computer.howstuffworks.com/internet/basics/streaming-video-and-audio4.htm>>.

7 Ibidem.

descobriram um novo nicho econômico e a exploração de tal nicho já é considerada por muitos uma das peças essenciais para o crescimento do setor audiovisual.

Dentre os principais nomes da indústria de *streaming on demand*, destaca-se a pioneira Netflix, que segundo o site americano especializado em tecnologia e cultura *pop* Tom's Guide, figura como a melhor plataforma de *streaming* no ano de 2020.⁸

Tal colocação se justifica pela grande gama de produtos disponibilizados aos consumidores, como filmes, desenhos, documentários, shows e produções originais da própria plataforma, oferecidos a um preço acessível e que atinge a todas as faixas etárias.

Em seu site oficial, a Netflix apresenta a definição de sua atividade como:

A Netflix fornece um serviço personalizado de assinatura que permite aos nossos assinantes acessar filmes e séries ("conteúdo da Netflix") transmitidos pela Internet para determinados televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet ("aparelhos compatíveis com a Netflix").⁹

Oportuno dizer que, apesar do termo "serviço" ter sido, em primeiro momento, utilizado de maneira geral, a própria plataforma tratou de delimitá-lo a *posteriori*, deixando claro que a atividade exercida é limitada ao acesso ao conteúdo digital previamente disponibilizado em seus servidores, ou seja, uma mera concessão de licença ao conteúdo oferecido, conforme pode ser observado:

4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhados com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas.¹⁰

Nesta esteira, fica nítido que a atividade exercida pela plataforma é apenas a

8 CASEY, Henry T. **The Best Streaming Services in 2020**. Tom's Guide. New York. Publicado em: 04 ago. 2020. Disponível em: <<https://www.tomsguide.com/us/best-streaming-videoservicesreview-2625.html>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

9 NETLIX. **Termos de uso da Netflix**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>.

10 Ibidem.

de concessão de licença, ou seja, a disponibilização do acesso a um conteúdo prévio ao consumidor, não se tratando de uma prestação de serviço, visto que não há, nas palavras do doutrinador Carlos Roberto Gonçalves, “*atos ou serviços a serem executados pelo devedor*”¹¹ quando o serviço se resume em apenas disponibilizar o produto, mas sim uma obrigação de dar, por quanto à pessoa jurídica não presta esforço como se serviço fosse.

Não obstante, a consequência da distinção entre as obrigações de fazer e dar será analisada mais adiante em tópico próprio.

Por fim, diante da grande demanda e da exuberante receita gerada pelas plataformas de vídeo sob demanda, é facilmente compreensível a necessidade da regularização de sua hipótese de incidência tributária.

Entretanto, apesar de muito se discutir a respeito, não há, até a presente data, consenso quanto à caracterização de seu fato gerador e de sua hipótese de incidência tributária.

Denota-se, ainda, que a falta de consenso quanto à tributação destas plataformas não é “privilégio” brasileiro, em todo mundo existem legislações pertinentes que tratam o tema das mais diversas formas. No país de origem, os EUA, a tributação do *streaming* enfrenta um processo de adaptação, onde boa parte dos Estados optaram pela não tributação, enquanto outros, o fazem de maneira disforme.

Assim, antes de iniciarmos a análise da tributação do *streaming* de acordo com a legislação pátria é interessante fazer uma breve e concisa passagem pelas normas de tributação estadunidenses e seu trato quanto ao tema.

11 GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – Vol 2. Teoria Geral das Obrigações.** São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85.

2.2 Normatização da hipótese de incidência tributária do *streaming* nos EUA.

Com dito anteriormente, embora seja compreensível a ânsia por parte dos governantes em regulamentar a tributação do *streaming*, tal ato deve ser realizado seguindo as normativas vigentes no território nacional. No Brasil, a resposta do governo veio na forma do subitem 1.09 da LC n.º 116/03 e, posteriormente, do convênio ICMS 106/17, evidenciando a completa falta de consenso quanto à normatização da hipótese de incidência tributária do *streaming*.

Nesta esteira, é nítido que a tributação da tecnologia de *streaming* não é consenso no Brasil e, nem mesmo, nos EUA, país berço da tecnologia e sede da gigante Netflix, onde a tributação do *streaming* gera muitas divergências e incertezas.

Tais incertezas são demonstradas quando se observa que a maior parte dos Estados americanos optou por não tributar o *streaming*, seja por sua difícil caracterização ou por motivos diversos que impediram a normatização do serviço.

No Estado de Idaho, por exemplo, existe o método de tributação variada dos “bens digitais”, que faz a diferenciação entre os bens digitais de uso permanente (aqueles que são adquiridos por meio de download) e os de uso contínuo (que usuário tem acesso via *streaming*), neste último não há incidência de imposto.¹²

Entretanto, mesmo com o cenário de incertezas, alguns Estados americanos foram em frente e estipularam a tributação dos serviços de *streaming* de acordo com suas próprias normas tributárias, entre eles estão os Estados da Flórida e Rhode Island.

No Estado da Flórida o *streaming* é taxado em 9% como se serviço de comunicação fosse¹³, enquanto em Rhode Island, é cobrado o imposto de venda e

12 IDAHO. State Tax Commission. **Retailers**. Disponível em: <<https://tax.idaho.gov/i-2016.cfm?seg=salestax>>.

13 FLORIDA. Departamento Of Revenue. **Florida Communication Services Tax**. Disponível em: <

uso aplicados especificamente a produtos digitais, com valores variados conforme o consumo de dados.¹⁴

Por fim, representando a tendência de mudança no panorama tributário americano, o Estado da Califórnia, discute a tributação da tecnologia de *streaming*, que está vetada até 01 de janeiro de 2023 por meio da AB 252¹⁵. Conforme o Conselheiro e membro da Assembleia Legislativa da Califórnia Sebastian Ridley-Thomas, em entrevista a imprensa californiana, a Assembleia está confortável com a possibilidade de tributação do *streaming*, o qual, em sua opinião, deve ser feita pelo imposto de venda (Sales Tax) ou por meio taxaço específica sobre as inscrições nas plataformas.¹⁶

Contudo, observa-se uma curiosidade preocupante nesta breve pesquisa, os Estados americanos que optaram por tributar os serviços de *streaming* não o fazem por meio de Lei específica, mas sim por meio de cartas administrativas, onde as autoridades responsáveis respondem dúvidas quanto à adequação do tributo ao fato da vida.

Independente da postura adotada, é notório que a tributação da tecnologia *streaming* apresenta vários desafios aos entes estatais e deve ser tratada de forma séria e clara, pois representa, em escala global, um grande passo para o Direito Tributário.

3. CONCEITO DE TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO BRASIL.

De antemão, salienta-se que a Carta Magna não delimitou em seu texto um conceito explícito do que seria “tributo”. Deste modo, resta observar o disposto no

<https://floridarevenue.com/taxes/taxesfees/Pages/cst.aspx>. Acesso em: 05 ago. 2020.

14 RHODE ISLAND. LegiScan. **House Bill 5151**. Disponível em: <<https://legiscan.com/RI/textH5151/2019>>.

15 CALIFORNIA. Legislative Information. **AB-252 Local government: taxation: prohibition: video streaming services**. Disponível em: <https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201720180AB252>.

16 CALIFORNIA bill would prevent streaming tax. **ABC7NEWS**. San Franscisco. Publicado em: 08 fev. 2017. Disponível em: <<https://abc7news.com/entertainment/california-bill-would-prevent-streaming-tax/1743090/>>

Título VI, Capítulo I, da CRFB/88, o qual dispõe acerca do “Sistema Tributário Nacional”, para constatarmos que esta delegou a Lei Complementar a competência para dispor sobre a conceituação de tributo, conforme preleciona o art. 146, inciso III, alínea “a”:

“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;”

[....]

Nesta esteira, o CTN de 1966, recepcionado pela Carta Magna com *status* de Lei Complementar (conforme art. 34, §5º, do Ato das Disposições Transitórias), dispõe em seu artigo 3º, o conceito de tributo, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, *in verbis*:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Não diferente são as palavras do Ilmo. doutrinador Hugo de Brito Machado, ao lecionar que:

“O legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, Art.3º)”.¹⁷

Neste sentido, constatamos que o CTN, gozando de seu status de “Lei Complementar”, e exercendo disposto no artigo 146, III, alínea “a”, da CRFB/88, conceitua taxativamente o que é “tributo”, motivo pelo qual corrobora-se que não possuem utilidade alguma os diversos conceitos de tributo formulados por juristas e financistas, que tentam a toda maneira atribuir sentido diverso ao conceito de tributo, para, assim, satisfazerem suas próprias pretensões.

17 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p 56.

Definido o conceito de tributo, como aquele que deriva da interpretação constitucional, resta, ainda, tecer um breve apanhado histórico sobre a tributação de mercadorias e serviços no Brasil, visto que, tais elementos serão de extrema valia posteriormente quando for confrontada a atual legislação tributária com a hipótese de tributação do *streaming*.

Uns dos primeiros registros de tributação sobre o consumo no Brasil republicano que se tem conhecimento data de 1922, decorrente da Lei Federal n.º 4.625, que instituiu o imposto sobre vendas mercantis (IVM), sendo, inicialmente, de competência da União.¹⁸

Por sua vez, em 1934 a Constituição passou a delegar, concorrentemente, a competência para tributar transações mercantis entre União e Estados. Tendo, ainda, instituído competência repartida quanto à tributação de serviços entre os Estados e Municípios, cabendo ao último a competência exclusiva sobre o imposto sobre diversos públicas.

Em 1946, com a promulgação da nova constituição, a competência tributária dos entes federados quanto às relações de consumo passou por reavaliações, tendo o imposto sobre consumo de bens sido transferido integralmente para a esfera de competência dos Municípios.

Posteriormente, o legislador optou, por meio da EC n.º 18/1965, delimitar as competências tributárias dos entes estatais, restando à União, instituir imposto sobre os serviços de transportes e comunicações (art. 14); aos Estados, instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) realizadas por comerciantes, indústrias e produtores (art. 12); e aos Municípios, instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) (art.15), devendo lei complementar estabelecer os critérios para distinguir as atividades previstas no art.12 (art.15, §único). Em 1966, com a promulgação do CTN, retificou-se a competência dos Municípios quanto ao ISS, e

18 PETROCHI, Rafael Capanema; PELLEGRINI, Thiago; SANCHES, Jacqueline. TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS - DOWNLOAD E STREAMING (ISS X ICMS). **Revista Percurso Acadêmico**, Minas Gerais v.9, n.º 17, p. 110-123, jan/jun 2019. Disponível em:<<http://periodicos.pucminas.br/index.php/percursoacademico/article/view/17732/14421>>.

dos Estados quanto ao ICM.¹⁹

No ano seguinte, já na vigência da Constituição de 1967, passou ser exigido que os serviços passíveis de tributação por ISS fossem listados em Lei Complementar. Entretanto, em razão do cenário político da época e da vigência do Ato Institucional n.º 05, foi revogado, por meio do Decreto-Lei n.º 406/1968, os artigos do CTN que referenciavam ao ISS e ao ICM, instituindo a lista dos serviços tributáveis pelo ISS.²⁰

Com o término do Regime Militar e a promulgação da Constituição de 1988, o ICM passou por modificações que ampliaram sua área de incidência, partir de então, abrangiam além das vendas, conforme seu texto original, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, passando então a ser denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o atual ICMS.²¹

Para além disso, a Constituição de 1988 instituiu o Sistema Tributário Nacional que, no intuito de preservar e reforçar o regime federativo, designou à cada ente federado fontes de receitas exclusivas e indelegáveis, dentre elas a competência para tributação de certos fatos jurídicos.²²

Nestes termos, as competências para instituição do ICMS e do ISS (art. 155 e 156 da CRFB/88) são definidas pela Lei Maior e regulamentadas pela LC n.º 87/1996 e pela LC n.º 116/2003, respectivamente, revogando-se antecitado DL n.º 406/1968, instituindo a lista taxativa de serviços passíveis de tributação pelo ISS.

4. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

19 PETROCHI, Rafael Capanema; PELLEGRINI, Thiago; SANCHES, Jacqueline. TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS - DOWNLOAD E STREAMING (ISS X ICMS). *Revista Percurso Acadêmico*, Minas Gerais v.9, n.º 17, p. 110-123, jan/jun 2019. Disponível em:<<http://periodicos.pucminas.br/index.php/percursoacademico/article/view/17732/14421>>.

20 Ibidem

21 Ibidem

22 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

O ISS (ou ISSQN) possui sua fundamentação legal na Constituição Federal, sendo o Município ente competente para instituição do tributo, conforme dispõe o art. 155, II, da Carta Magna, *in verbis*: “compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Por meio de interpretação semântica do referido artigo, obtém-se que haverá incidência de ISS em qualquer tipo serviço, salvo as hipóteses delimitadas como fatos geradores do ICMS, aponta-se, ainda, que tal dispositivo trata-se de norma constitucional de eficácia limitada, devendo lei posterior delimitar seus contornos. Desta forma, a lei complementar dispersará tratamento taxativo aos serviços que forem passíveis de incidência de ISS a fim de conferir exigibilidade à exação.

Com a elaboração deste rol taxativo de serviços abarcados pelo ISS, cabe ao Município, por meio de Lei Ordinária, instituí-lo em seu respectivo Código Tributário Municipal, prevendo quais serviços que configuram a hipótese de incidência do referido imposto, ou nas palavras de BECKER, um *fato signo-presuntivo de riqueza*²³, dentre dos pré-determinados por Lei Complementar Federal, observando-se ainda, a impossibilidade de inserção de serviços que não façam parte desta, por força da aplicação do princípio da Legalidade estrita, compreendidos nos artigos 5º, II, e art. 150, I, ambos da CRFB/88.

4.1 Regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza

Primeiramente, ressalta-se que a Constituição Federal, quanto trata da ordem tributária, não institui tributos, apenas se limita a delegar competência tributária aos entes federados, e estes por meio de Lei própria os instituirão.

Desta forma, existe uma série de regras e requisitos de observância obrigatória, com esta perspectiva, o doutrinador Paulo Barros Carvalho, deu origem a regra matriz de incidência tributária, com intuito de delimitar os elementos

23 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Noesis, 2018.

essenciais de um tributo. Desta forma, para que possa haver a incidência de um tributo deverá haver sempre uma hipótese fática, chamada de antecedente, que em observância do disposto no mandamento legal (consequente), resultará no “núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”.²⁴

Nesta esteira, o antecedente compõe o critério material e possui linguagem descritiva, reunindo os elementos fáticos ocorridos no mundo fenomênico e qualificando-os normativamente como fatos jurídicos condicionados a um determinado espaço e tempo. Neste viés, são elementos que compõem o antecedente são: os aspectos material, temporal e espacial da regra matriz de incidência tributária.

Por outro lado, o consequente, formado pelo critério pessoal e de linguagem prescritiva, determina a composição dos sujeitos da obrigação tributária e quantifica os valores devidos. Desta forma, o consequente é composto pelos aspectos pessoal e quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

Seguindo tal estrutura, a LC n.º 116, de 31 de julho de 2003, que regulamenta o ISS, encarregou-se de definir sua regra matriz, delimitando o antecedente e o consequente do tributo em voga.

Nesta esteira, o aspecto material, primeiro a ser analisado, compõe antecedente da regra matriz de incidência tributária, prevendo uma situação fática a qual é capaz de gerar a obrigação tributária, como explicita o art. 114 do CTN.²⁵

A doutrina autorizada atribui especial peso a tal aspecto, sendo importante colacionar as notórias palavras do ilustríssimo doutrinador Geraldo Ataliba sobre o tema, “a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.²⁶

24 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 239.

25 BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

26 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 8ª tiragem, São Paulo: Malheiros

Nota-se que, o aspecto material é o que permite discriminação das hipóteses de incidência em função das demais, determinando a imparidade de cada imposto, sendo cabal na fixação da espécie tributária a que este pertence.

Não diferente, o art. 1º da LC 116/2003 dispõe:

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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 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.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (BRASIL, 2003).

No mesmo sentido, a doutrina do mestre Paulo de Barros Carvalho leciona que a hipótese de incidência normativa no ISS é a prestação de serviço, ressalvadas as que são abarcadas pelo ICMS.²⁷

Não diferente está o posicionamento de BARRETO ao ensinar que: “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.²⁸

Em relação ao aspecto espacial do imposto, importa-se com o local da prestação de serviço, sendo relevante para definição da competência entre os entes constitucionalmente legitimados para exigir a exação.

Editores, 2006. p. 66.

27 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

28 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 284.

Desta forma, para doutrinador BARRETO, “o local de ocorrência da prestação de serviço deve permitir que se saiba qual a lei aplicável e que se identifique, também, qual o entende político-constitucional que, validamente, pode exigir o tributo”.²⁹

Na mesma esteira segue a doutrina de ATALIBA, ao lecionar que:

Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible.

Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubicação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação Tributária.³⁰

Observa-se que a aplicação de tal critério é de importante relevância prática, pois, não raro, os serviços são iniciados em determinado município e finalizados noutro, não podendo ser o contribuinte duplamente tributado pelo mesmo fato gerador.

Quanto ao tema, anterior a LC n.º116/2003, o DL n.º 406/68 trazia em seu texto, especificamente art. 12, que o local da prestação de serviço é definido pelo estabelecimento prestador do serviço, ou domicílio do prestador.

Entretanto, a jurisprudência da época era divergente tendo interpretações diversas e até mesmo, Acórdãos no STF decidindo o tema a contra *legem*, dando procedência as demandas que pleiteavam a exação do tributo no logradouro onde foi prestado o serviço.³¹

Visando solucionar tal divergência, a LC n.º 116/2003, em seu artigo 3º, criou um sistema flexível para definir o local onde, para fins de tributação, foi prestado o serviço, tendo, ainda, em seu art. 4ª, explicitado a conceituação de estabelecimento.³²

29 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 316.

30 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 8ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 104.

31 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

32 BRASIL. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <<http://www.planalto>

Frente a determinação da LC n.º 116/2003, o STJ, através do REsp 1.117.121/SP, mudou seu posicionamento para então adotar como regra do aspecto espacial o local onde está situado o prestador de serviço.

Partindo para o aspecto temporal, este refere-se ao *tempus* em que se consumou o fato gerador, em outras palavras, o momento em que ocorreu um determinado fato previsto como hipótese de incidência tributária.

Segundo os ensinamentos de ATALIBA, define-se o aspecto temporal da hipótese de incidência “*como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible*”.³³

Tratando-se de norma constitucional de eficácia limitada, a Constituição Federal, determinou que a legislação complementar versasse, pormenorizadamente, da regra-matriz de incidência tributária, entretanto a LC n.º 116/2003 não se manifestou a respeito do momento da ocorrência do fato gerador do ISS, restando assim, a aplicação da norma geral ao tema.

Desta forma, o CTN, em seu art. 116, determina categoricamente que se considera ocorrido o fato gerador, quando verificadas as circunstâncias materiais necessárias à produção de seus efeitos.

Nesta esteira, não há de se falar em ocorrência do fato gerador através da mera contratação de um serviço, devendo ser observada a efetiva prestação deste, tal constatação possui utilidade prática visível quando tratamos de serviços fracionados ou continuados, como prestações da mensalidade escolar, onde há necessidade de delimitar com exatidão o momento de cada prestação para verificar a incidência do tributo, devendo então o imposto ser recolhido a medida que a prestação de serviço de se realize.

[.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>.

33 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 8ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 94.

Quanto ao aspecto pessoal, entende-se este como o qual indica os sujeitos da relação jurídico-tributária que deram razão à hipótese de incidência do ISS.

A Constituição Federal, quando delega competência aos Municípios para instituir e cobrar o ISS, conforme disposto no art. 156, III, já determina o polo ativo da relação jurídica, observa-se ainda, que tal competência também é concedida ao Distrito Federal por meio do art. 32, §1º, da Carta Magna.

Logo sujeito ativo, é aquele que figura no polo ativo da relação jurídica tributária, ou seja, é titular do direito de exigir o cumprimento da desta, ou aquele que é legitimado para tal.³⁴

Quanto ao sujeito passivo, que figura no polo oposto da obrigação, este é definido como aquele que praticou o fato gerador, conforme dispõe o art. 5º da LC n.º 116/2003, o contribuinte é quem presta o serviço, independentemente de sua qualificação como pessoa natural ou jurídica.

Nesta esteira, acompanha a lição do doutrinador MACHADO SEGUNDO:

O sujeito passivo da obrigação principal é aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, sendo titular do dever jurídico de observar a conduta prescrita na norma jurídica tributária ou da responsabilidade de suportar os efeitos de seu não cumprimento.³⁵

Desta forma, podemos concluir que existem dois sujeitos que integram a relação tributária, sendo o sujeito passivo aquele que presta o serviço e o sujeito ativo aquele que possui legitimidade para exigir o tributo que, em matéria de ISS, são os Municípios e o Distrito Federal.

O aspecto quantitativo, está relacionado com a definição do valor que será exigido a título de imposto, sendo que, seus principais elementos são a base de cálculo e a alíquota.

34 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

35 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2019. p .141.

Sobre a base de cálculo, leciona CARVALHO:

A grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo de fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.³⁶

Nesta esteira, a LC n.º 116/03, em seu art. 7º, acaba por definir que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, sendo que, suas previsões excepcionais estão previstas nos parágrafos deste dispositivo.

Quanto tratamos de alíquota, a doutrina autorizada a define como um percentual que incide sobre a base de cálculo, no caso de tributo fixo, ou sobre um valor prefixado, quando tributos por alíquotas fixas.³⁷

Importante dizer que, esta deve ser definida por Lei Complementar, sendo que, em relação à LC n.º 116/03, teve seu limite fixado no art. 8, II, não sendo possível ultrapassar 5% do valor da base de cálculo. Sobre alíquota mínima, foi determinada a fixação em 2% do valor da base de cálculo, tal limite foi introduzido à LC n.º 116/03 por meio da LC n.º 157/16, porém, já era praticado anteriormente em observância do art. 88, da EC n.º 37/02, que limita a autonomia dos Municípios, visando impedir uma guerra fiscal entre estes entes.

5. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Conforme disposto no art. 155, § 2º, da CRFB/88, o ICMS, é competência Estadual e Distrital, *in verbis*:

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 [...]
(BRASIL, 1988).

36 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 319.

37 HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 12.

Segundo SABBAG, o legislador originário determinou que a Lei Complementar definisse a regra matriz de incidência do ICMS, todavia assim como ocorre no ISS, é a Lei Ordinária editada por cada ente interessado que regula a aplicação do tributo, observando sempre as diretrizes constitucionais e a vigente Lei Kandir.³⁸

5.1 regra matriz de incidência tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

Considerando que os aspectos conceituais da regra matriz de incidência tributária já foram tratados no capítulo antecedente, torna-se desnecessária a explicação detalhada dos conceitos de cada critério, atentando-se então, apenas às especialidades referentes ao ICMS.

Desta forma, o aspecto material do ICMS, observa-se que este possui mais de uma hipótese fática que enseja na exação do tributo, estando estas descritas no art. 2º da LC n.º 87/96, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Segundo a doutrina de HARADA, ao tratar da primeira hipótese de incidência do ICMS (circulação de mercadorias), é de suma importância a definição jurídica do que seria circulação, a qual conforme jurisprudência da súmula n.º 166 do STJ, se perceberia quando observado o carácter econômico, presumindo a transferência de titularidade da mercadoria, o que, a contrário senso, afasta a incidência do referido tributo nas situações de mero deslocamento de mercadorias, sem se perceber a

38 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

transmissão de propriedade onerosa.³⁹

Não obstante, é de suma importância a definição do conceito de mercadoria para a incidência do ICMS, pois seu fato gerador pressupõe a circulação desta. Neste sentido, leciona o doutrinador Eduardo Sabbag:

Mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, essa atividade deve ser habitual. Por essa razão, a saída eventual de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas mera circulação de bens desgastados pelo uso.⁴⁰

Ao tratar da segunda hipótese de incidência do ICMS, observa-se que esta possui em seu escopo uma gama variável de possibilidades, podendo abarcar o transporte pessoas, quantias, bens e mercadorias, desde que este seja compatível com a hipótese normativa pré-estabelecidas. Seguindo esta lógica, o transporte que intramunicipal será tributado pelo ISS, visto que, a Lista Anexa da LC n.º 116/2003, assim o dispõe, retirando-o da esfera de tributação do ICMS.⁴¹

Infere-se que, assim como ocorre no primeiro fato gerador do ICMS (circulação de mercadorias), a efetividade do segundo fato gerador (prestação de serviço de transporte) esta condicionada ao carácter econômico do transporte, ou seja, inexistente operação jurídica em serviço de transporte quando este é realizado por veículo da própria empresa, como no caso de uma entrega dos produtos aos seus clientes.⁴²

Não obstante, quanto ao transporte parcelado de mercadorias, a incidência do tributo ocorre na primeira entrega, visto que já se encontra consumado o fato gerador, de acordo com a regra geral prevista do CTN.

O terceiro fato gerador, previsto no art. 2º, III da LC n.º 87/96, estabelece a incidência de ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por

39 HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

40 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1543.

41 Ibidem.

42 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, conhecido como ICMS-Comunicação.

Importante frisar que, o ICMS-Comunicação não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a atividade comercial de fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação aconteça, ou nas palavras de JANCZESKI, sobre a “*relação comunicativa*”.⁴³

Tal atividade é composta por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida. Estando presentes tais elementos e sendo a comunicação onerosamente disponibilizada a terceiros é atraída a incidência do ICMS-Comunicação.⁴⁴

Observa-se, ainda, que conforme o texto constitucional, não serão todos os serviços de comunicação que estarão sujeitos à tributação, a exceção se encontra no art. 155, §2º, X, “d” da CRFB, quais sejam os serviços de radiodifusão sonora e sons e imagens que sejam de recepção livre e gratuita.

Nessa esteira, vê-se que por força dos princípios da legalidade e da tipicidade estrita, aos serviços de comunicação definidos pela Lei Kandir poderá haver incidência de ICMS, contanto que expressa previsão, ainda que parcial, por lei estadual ou distrital, prevendo, também, a CRFB/88, em seu art. 155, II, que há incidência do tributo ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.⁴⁵

Finalizando, a importação, quarto e último fato gerador do ICMS, está disposta no art. 155, §2º, IX, alínea “a” da CRFB, *in verbis*:

43 JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário**: abordagem conceitual. 2. ed. Curitiba: Juruá: 2017.

44 MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**: Conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). In: ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 57-9. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

45 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

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

[...]

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (BRASIL, 1988).

Ante ao exposto, a partir da leitura dos mandamentos constitucionais, se revela possível auferir que todo produto ou mercadoria fruto de operação de importação, ao incorporar a economia nacional, será passível de tributação por ICMS. Por outro lado, quanto o ingresso do referido bem ou mercadoria for de caráter temporário, não recairá sobre este a tributação. Tal situação é observada quando as mercadorias ou produtos encontram-se em trânsito, por exemplo.

Quanto ao aspecto espacial, a doutrina de JARDIM ensina que:

“A realização de operações mercantis ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação sujeita-se à incidência no território do Estado ou do Distrito Federal que seja titular da competência tributária em relação ao ICMS”.⁴⁶

Os liames legais deste aspecto encontram-se esmiuçados no art. 11 da LC n.º 86/1996, entretanto, devido à extensão do rol elencado pelo dispositivo legal, optou-se apenas por sua indicação.

Referente ao aspecto temporal do ICMS, ressalta-se que havia muitas situações onde o legislador o confundia com o fato gerador, gerando diversos impasses. Motivo de tal disparate, o art. 12 da LC n.º 86/1996, ao apresentar as hipóteses de incidência do fato gerador – interpretação errônea –, na verdade descreve o aspecto temporal da regra-matriz, caracterizando verdadeira atecnia por parte do legislativo.⁴⁷

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

46 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 326

47 Ibidem.

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
 - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
 - II - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
 - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
 - V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
 - VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
 - VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
 - X – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
 - X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
 - XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
 - XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
 - XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.
- § 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.
- § 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.
- § 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

Como se observa o inciso I do artigo supracitado, ao estabelecer que o fato gerador se configura com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, está na verdade estabelecendo o aspecto temporal – “o quando” incide o tributo –, e não a hipótese de ocorrência do fato gerador – “o que” é passível da tributação –, que, no caso do ICMS, trata das operações mercantis.⁴⁸

48 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Ao tratar do aspecto pessoal, o qual abarca os sujeitos da relação jurídico-tributária, a Carta Magna delimita em texto quem são sujeitos ativos de tal relação, ao definir que é de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS.

Quanto ao sujeito passivo, este encontra sua definição no art. 4º da Lei Kandir:

Art. 4º 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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002);

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

A par desta definição, o CTN traz, ainda, em seu art. 121, II, a pessoa do responsável tributário, que, designado por lei, é quem efetivamente realiza o recolhimento do tributo, mesmo que não seja autor do fato gerador, visando facilitar a exação fiscal.

Finalizando, ao tratar do aspecto quantitativo, que integra a estrutura dos elementos do conseqüente tributário, tendo como componentes a base de cálculo e a alíquota, e determinam o *quantum* devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesta esteira, a base de cálculo do ICMS, consiste no valor da operação relacionada ao fato gerador – circulação da mercadoria ou serviço prestado –. A LC n.º 87/1996, inclui ainda, as despesas recebidas ou debitadas do adquirente, além dos descontos condicionais e da inclusão do valor do frete que ultrapasse o

montante praticado corriqueiramente pelo serviço de transporte de mercadorias.⁴⁹

Não obstante, completa-se à base de cálculo do ICMS com o próprio valor devido do imposto, o chamado ICMS por dentro, que foi declarado constitucional pelo STF no RE n.º 582.461, afetado ao regime de repercussão geral – tema 214.

Quanto às alíquotas, a Carta Magna concedeu discricionariedade aos Estados para que dessem ao ICMS função seletiva, da mesma forma, encarregou à legislação ordinária estadual a definição do *quantum* percentual sobre a base de cálculo, o que nos aponta que, não existe um percentual estático estabelecido para toda e qualquer hipótese de incidência.⁵⁰

Não obstante, o art. 155, §2º, V, da CRFB/88, estabelece a faculdade do Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, a fim de solucionar os conflitos fiscais internos.

Por fim, nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, independentemente se contribuinte ou não do imposto, a Lei Maior determinou a aplicação da alíquota interestadual deliberada pelo Senado Federal, por instrumento de resolução, competindo ao Estado no qual estiver o destinatário, a captação da diferença entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. obsta ressaltar, ainda, que o recolhimento do imposto ficará sob responsabilidade do destinatário, caso esse seja o contribuinte de tal, ou ao remetente caso o contrário.⁵¹

6. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* POR ISS.

Ao longo deste trabalho foram apresentados conceitos e elementos, tanto do *streaming*, quanto do ISS, para que, assim, fosse possível determinar a possibilidade ou a impossibilidade de adequação do fato gerador do *streaming* à hipótese de incidência tributária do referido tributo.

49 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

50 MAZZA, Alexandre, **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

51 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Em âmbito nacional, alguns municípios estabeleceram, por meio de legislações próprias, a tributação por ISS da atividade econômica das plataformas de *streaming*, com é o caso, por exemplo, das cidades de Porto Alegre⁵² e Rio de Janeiro⁵³, onde a alíquota é de 2% e de São Paulo⁵⁴ com 2,9% de alíquota. Nota-se, entretanto, que boa parte dos municípios ainda não regulamentaram a tributação do *streaming*, isso porquê, encontram-se na mesma problemática técnica e prática dos Estados americanos, pois, a legislação apenas introduz a possibilidade de cobrança mas, contudo, não desenvolve um sistema para efetiva-la.

Em que pese as inconsistências do subitem 1.09, da LC nº116/03, as quais serão tratadas adiante, não há, até presente data, nenhum questionamento transitando nas instâncias superiores sobre o assunto; Contudo, tal situação não pode passar despercebida aos olhos dos estudiosos e operadores do Direito, visto que, trata-se de questão dotada de interesse público, que ataca diretamente o alicerce do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal, na medida que, utiliza-se de mecanismo tributário de maneira contrária à disposição legal, ferindo assim o princípio da legalidade, subvertendo a ordem jurídica em prol do ganho econômico estatal, realizado por meio da captação de tributos.

Tal afirmação se consolida, quando observado que tanto na construção jurisprudencial, quanto nas dissertações doutrinárias, o tratamento dispensado ao tema, não condiz com o disposto no subitem 1.09 da LC nº 116/03.

Para demonstrar tal disparate, faz-se necessária a análise da possibilidade da exigência do ISS sobre o *streaming*, com base na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal em casos análogos.

52 PORTO ALEGRE. **LEI COMPLEMENTAR Nº 809 DE DE DEZEMBRO DE 2016**. Disponível em: <https://prefeitura.poa.br/sites/default/files/usu_doc/cartadeservicos/d_15.416__06__regulamento_do_iss_atualizado_ate_o_d_19.983_18__1_.pdf> Acesso em: 24 nov. 2020.

53 RIO DE JANEIRO. **LEI Nº 6263 DE 11 DE OUTUBRO DE 2017**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/2017/626/6263/lei-ordinaria-n-6263-2017-altera-a-lei-n-691-de-24-de-dezembro-de-1984-codigo-tributario-municipal-em-razao-de-modificacoes-feitas-na-lei-complementar-federal-n-116-de-31-de-julho-de-2003-pela-lei-complementar-federal-n-157-de-29-de-dezembro-de-2016>>. Acesso em: 24 nov. 2020.

54 SÃO PAULO. **LEI Nº 16.757, DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017**. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16757-de-14-de-novembro-de-2017>> Acesso em: 24 nov. 2020.

6.1 Conceito de serviço para fins de ISS.

A CRFB/88 delega aos Municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, ressalvados aqueles compreendidos no art. 155, II, da Carta Magna, ficando a cargo de Lei Complementar a elaboração da lista de serviços abrangidos pelo ISS, conforme descrito em seu art. 156, inciso III.

Nesta esteira, a LC n.º 116 de 2003 trata de delimitar em seu texto quais são os serviços passíveis de tributação por ISS, sendo que, estes devem estar contidos na lista anexa, comportando, contudo, interpretação ampla de seus itens, sendo necessário a análise de sua natureza jurídica, conforme decidido nos Embargos de Divergência em REsp 887.360/BA, com relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

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

1. Cumpre investigar se o ISS incide sobre o serviço de reboque de embarcações, ainda mais no caso dos autos em que não está previsto no item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela LC nº 56/87.

2. A questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 406/89 encontra-se superada tanto nesta Corte como do E. STF. Sobreleva notar, contudo, que a jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto.

3. De uma forma simplista, o reboque tem a finalidade de facilitar a atracação de embarcações, razão pela qual não se trata, obviamente, de serviços congêneres. Tanto assim que a LC nº 116 de 31.07.2007, revogadora da LC 56/87, em seu item 20.01 incluiu, dentre outros, os serviços de reboque na referida Lista de Serviços, sem, contudo, excluir os de atracação, visto que não se trata de serviço idêntico.

4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocação na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, sob pena de estar criando exação contra o disposto no art. 108, §1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da lista em comento.

5. Do cotejo entre as posições jurisprudências e os ensinamentos doutrinários infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva.

6. Não basta a aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocação estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior.

7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre

serviços de rebocagem durante a vigência do DL 406/68.(STJ. **EResp 887.360/BA**. Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. Julgado em: 23/02/2011. DJe em: 15/04/2011, grifo nosso.)

Desta forma, para que se possa haver uma correta interpretação do texto constitucional e da lei complementar, é de extrema importância que seja claramente definido o conceito de serviço, a fim de evitar incongruências legislativas.

Sobre o tema, o CTN em seu art. 110, prescreve:

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.

Neste sentido, a partir da inteligência do art. 110, do CTN, o conceito de serviços para fins tributários deve ser equivalente ao aplicado ao direito privado, levando a construção desde com base no direito civil e não no direito econômico.

Entretanto, ocorre que o Código Civil de 2002 não se ocupa da definição expressa do conceito de serviço, existindo apenas, em seu art. 594, menção à prestação de serviço, *in verbis*, “*Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição*”.

Desta forma, segundo os ensinamentos do jurista Paulo Nader, a prestação de serviço é dita como um acordo entre as partes, que prevê a execução de uma tarefa mediante remuneração, sendo definido como tomador aquele que contrata o serviço e como prestador aquele que o executa.⁵⁵

O doutrinador completa, ainda, que “*o objeto do contrato pode ser qualquer tipo de serviço, seja material ou imaterial (art. 594, C.C.) e podem figurar como tomador e prestador, tanto pessoas físicas quanto jurídicas*”.⁵⁶

Esclarecido qual é o conceito de prestação de serviço fornecido pela doutrina e

55 NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil, volume III**. São Paulo: Forense, 2015. p 341.

56 Ibidem.

legislação privada, resta definir o que, juridicamente, seria o termo *serviço* decorrente de tal prestação.

Em um primeiro momento, pode-se descrever o termo serviço como todo e qualquer esforço humano exercido pelo prestador em favor do tomador, sendo que para fins de ISS deve se atentar aos tipos de serviço abarcados pela Lei Complementar, ressaltando-se que nem todo serviço é passível de tributação, devendo, para além da caracterização de serviço, ter conteúdo econômico, possibilitando o reconhecimento e a dimensão do tributo dali derivado.

Nesta esteira, a doutrina de SABBAG ensina que “*serviços são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros*”.⁵⁷

Evidencia-se, como base no conteúdo apresentado, que só se pode considerar como serviço, para fins de incidência tributária, aquele que possua um valor econômico mensurável, não sendo abrangidos os trabalhos feitos para si mesmo, os serviços públicos e aqueles que não possuem conteúdo negocial, pois é impossível quantificar a capacidade contributiva do mesmo.

Assevera-se, ainda, que é de suma importância ressaltar que não se pode atribuir o conceito de serviço como se este fosse instituto de matéria econômica, sendo importante que tal conceito seja extraído do ordenamento jurídico.

Neste sentido, o doutrinador BARRETO leciona que “*nenhuma valia pode ter a alegação que o ISS incide sobre a “venda” de serviço, por que este é um conceito econômico. Serviço não se vende; serviço presta-se, faz-se*”.⁵⁸

Dito, concluímos que serviço é uma prestação de conteúdo econômico, uma obrigação de fazer – derivada do esforço humano –, que um indivíduo presta em favor de outrem.

57 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

58 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

6.2 Da impossibilidade de ampliação do conceito de serviço

Conforme explicitado em tópico anterior, serviços são bens imateriais derivados de esforço humano, de conteúdo econômico e prestados a terceiros, sendo imprescindível que tal conceito seja advindo da doutrina cível, conforme dispõe o art. 110 do CTN.

Entretanto, nos últimos anos foi proeminente a vertente que visa à ampliação deste conceito civilista de serviço o tornando um conceito econômico de serviço, com o intuito de abranger atividades que mesmo sem possuir natureza jurídica de serviço, passariam a serem tratadas, para fins tributários, como se serviços fossem.

Para fins de esclarecimento, entende-se como natureza jurídica a obrigação em que consiste o fato gerador, logo se tratando de uma prestação de serviços, caracteriza-se uma obrigação de fazer, por quanto à necessidade da execução de atos humanos por um terceiro (prestador ou devedor do serviço).

Nesse ínterim, as obrigações de dar, caracterizadas pela transferência da posse/propriedade ou até mesmo de direitos de determinado bem a terceiro, como é o caso das locações e cessões de direitos, possuem competência tributária reservada à União, ou os fatos de contratos mercantis, os quais são de competência tributária dos Estados, por meio da incidência do ICMS.

Evidencia-se então, que a ampliação do conceito jurídico de serviço apresentado pela doutrina civilista, para fins de incidência tributária por ISS, acarretaria em invasão de competência tributária dos demais entes federados, ferindo o disposto na CRFB/88, a qual é categórica ao impor que os Municípios possuem competência para instituir impostos sobre serviços, desde que não estejam capitulados em seu art. 155, III, sendo que o alargamento desde conceito violaria diretamente o texto constitucional.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...] (BRASIL, 1988)

Logo, conforme o ensinamento de BALEEIRO, não cabe ao legislador restringir, por intermédio de lei complementar, o campo de alcance daquilo que preceitua a norma constitucional, vez que esta fixa limites rígidos.⁵⁹

Desta forma, a raiz do problema do alargamento do conceito de serviço se da em sua consequência, estas que irão atingir diretamente a competência tributária dos entes federados e, por sua vez, suas receitas.

Sobre o assunto, o doutrinador BARRETO, leciona:

É que essa ampliação teria efeito de alargar a competência tributária do Município, o que é matéria constitucional e, pois, imodificável por lei. As competências constitucionalmente fixadas são inderrogáveis. Nem a lei complementar – ainda que sob pretexto de dispor sobre conflitos – poderia fazê-lo.⁶⁰

Importa dizer que, Lei Complementar possui força para instituir o imposto sobre serviços e suas peculiaridades, podendo esta, em relação ao conceito de serviço, apenas acrescentar características acessórias, sendo vedada a ampliação do conceito do referido instituto.

Tal fato dá-se, pois não existe a hipótese de transformação, por lei complementar, de atividades diversas como se serviços fossem, pois, ainda que esta detenha o poder para listar os serviços passíveis de tributação por ISS, deve se limitar àquele que serviço for.

Na mesma esteira, SABBAG, ao tratar da distorção do conceito de serviços, leciona que, a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo.⁶¹

Não por menos, a relevância deste tema é tão evidente que já foi amplamente

59 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

60 BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p 444.

61 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

discutido pela jurisprudência superior, sendo objeto de julgamento no STF – RE n.º 116.121/SP – e no STJ – REsp n.º 953.840/RJ –, conforme se percebe nos acórdãos mencionados:

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, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (STF. RE 116.121/SP. Rel. Min. OCTAVIO GALLOTI. Julgado em: 11/10/2000. DJe em: 25/05/2001.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar. 2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos. 3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP). 4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)" 5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea. 6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dar e, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer o Código Tributário Nacional, como de sabença recepcionado como lei complementar, tratava dos Impostos sobre Serviços de Qualquer natureza, em seus artigos 71 a 73, revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS. [...] (STJ. REsp 953.840/SP. Rel.

Min. LUIZ FUX. Julgado em: 20/08/2009. DJe em: 11/09/2009.)

Como fonte reconhecida do Direito, a jurisprudência acerca do tema deve ser tratada de maneira detalhada para que, assim, construa-se o entendimento jurisprudencial claro e preciso sobre a natureza das obrigações, com esta intenção passar-se-á a sua análise.

6.3 Da Súmula Vinculante n.º 31 em face do subitem 1.09 da Lei Complementar n.º 157/2016.

No intuito de ratificar o entendimento sobre a impossibilidade de alargamento do conceito constitucional de serviço, construído no julgamento do já mencionado RE 116.121/SP, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 31, que prescreve, *in verbis*, “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”

Inicialmente em sua propositura, o texto contemplava um enunciado maior do que o previamente aprovado, onde o Exmo. Min. Joaquim Barbosa se atentou a afastar a incidência da referida súmula quando a prestação de serviço vier acoplada de locação de bens móveis.

Na oportunidade, o Exmo. Ministro exemplificou seu adendo com situações de locação de maquinário e seu operador, situação corriqueira onde por um lado ocorreria a incidência de ISS – serviço prestado pelo operador – e pelo outro estaria vedada a mesma – locação do maquinário.

Entretanto, o então Ministro Cezar Peluso, optou por afastar o referido trecho, entendendo que, nestes casos, a incidência do ISS sobre locações de bens móveis já estaria impossibilitada, incidindo apenas nas ocasiões onde fosse comprovada a prestação de serviço, não havendo necessidade da redundância por parte de enunciado ou súmula.

Nesse contexto, ao analisar os precedentes utilizados para a formulação da Súmula Vinculante n.º 31, pode-se concluir que sua edição teve como base o fato da natureza obrigacional dos serviços serem obrigação de fazer e que, de acordo com

a interpretação do CTN, em especial o art. 110, é vedada alteração de conceitos e institutos do direito privado por parte de norma tributária municipal, impossibilitando a incidência de ISS sobre contratos de locação, vez que, a natureza obrigacional destes é fundada em uma obrigação de dar.

Das inúmeras hipóteses de aplicação da referida súmula para o afastamento da incidência do ISS, faz-se importante para este estudo frisar o julgado do RE n.º 626.706/SP, de relatoria do Exmo. Min. Gilmar Mendes.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso, III, da Constituição Federal. (STF. RE 626.706/SP. Rel. Min. GILMAR MENDES. Julgado em: 08/09/2010, Tribunal Pleno. DJe em: 23/09/2010.).

No notório caso, o Relator aplicou a Súmula Vinculante n.º 31 para afastar a exigência de ISS sobre a locação de bens móveis, que no caso tratavam-se da locação de filmes cinematográficos, cartuchos de vídeos games e afins.

O fundamento do voto foi que a locação de filmes cinematográficos, cartuchos de vídeos games e afins, é uma situação que não abarca prestação de serviço e que, desta maneira, seria passível da incidência da Súmula Vinculante n.º 31, afastando a exigência do ISS.

De toda sorte, no referido julgado aplicou-se a subscrita tese:

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços. (Tese definida no RE 626.706, rel. min. Gilmar Mendes, P, j. 8-9-2010, DJE 179 de 24-9-2010, Tema 212.)

Desta feita, ao analisar o conteúdo do subitem 1.09 da LC 157/2016, que inseriu à Lista de Serviços tributáveis por ISS da LC 116/03, a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, ficando visível a semelhança com o caso abordado no RE n.º 626.706/SP, conforme observado abaixo.

[...]

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) [...] (Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003).

Cabe enfatizar que a disponibilização de que trata o subitem 1.09 da LC 157/2016, pode ser interpretada como uma forma de locação, visto que trata de cessão de conteúdo *online* já existente, não havendo, por tanto, a criação ou comercialização de produtos e sim a disponibilização dos conteúdos previamente produzidos aos assinantes, assim como uma locadora de filmes o fazia.

Salienta-se que, o Código Civil entende por locação um negócio jurídico onde uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de um bem para outrem, mediante remuneração estabelecida, conforme art. 565 do referido código.

Diante desta premissa, fica evidenciada a semelhança entre a atividade de uma locadora de filmes cinematográficos com a atividade exercida pelas plataformas de *streaming on demand*, como é o caso da Netflix.

A diferença entre as locadoras de filmes cinematográficos e as atuais plataformas de *streaming*, se dá no modo em que se realizam as locações. Como já foi apresentado neste trabalho, as inovações tecnológicas propiciaram o desenvolvimento de novos nichos econômicos, sendo o *streaming* apenas um destes. Se na década de 90 uma família deveria se locomover até uma locadora física de filmes e então alugar seus produtos armazenados fisicamente em VHS, hoje, com a evolução tecnológica, a Netflix, disponibiliza digitalmente os mesmos produtos, sem o ônus da locomoção e armazenamento físico do produto.

Nesta esteira, definida a natureza obrigacional da locação de bens móveis, neste caso filmes cinematográficos e afins, como obrigação de dar, que conseqüentemente, afasta a exigibilidade do ISS por não ser caracterizada como serviço, não há de se falar em tributação por ISS destes mesmos bens em sua modalidade *online*, porquanto se encaixa, perfeitamente, em caso análogo ao debatido no RE n.º 626.706/SP, tendo como única diferença o modo como se

disponibiliza o acesso ao conteúdo cinematográfico.

Não obstante, ainda tratando sobre a impossibilidade de incidência de ISS sobre disponibilização de conteúdos por meio de *streaming*, além da hipótese de ser analisado como se locação de bens móveis fosse, é plausível a interpretação do assunto como cessão de direitos autorais.

Isso porque, conforme ensina o doutrinador CARVALHO, uma transmissora de sinais de som e imagem é apenas a detentora dos direitos autorais, transmitindo o conteúdo mediante cessão de direito de uso e cumprindo sua obrigação com o ato de disponibilizá-lo, ou seja, uma obrigação de dar.⁶²

No contexto, o supracitado doutrinador leciona:

Considerando que a transmissora concede licença de uso de direitos autorais de que é detentora, não se pode falar em incidência de ISS sobre tal atividade. As cessões de direito de uso não podem ser alvo desse tributo, pois não são, como já insistentemente salientado, prestação de serviço.⁶³

Neste sentido, o STJ já se manifestou sobre o tema por meio do REsp 1.183.210/RJ, afastando a incidência do ISS em cessão de direito autoral, por não caracterizar prestação de serviço, bem como a aproximação desta cessão de direitos com a locação de bens móveis, que mesmo se caracterizada não seria possível a tributação por meio de ISS devido a incidência da Súmula Vinculante n.º 31 do STF.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. CESSÃO DE DIREITO AUTORAL. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. "O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS" (Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683). 2. **O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN não incide**

62 CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 113.

63 Ibidem.

sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03. 3. A interpretação extensiva é admitida pela jurisprudência quando a lei complementar preconiza a hipótese de incidência do ISS sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo contribuinte. Se o serviço prestado, não se encontra ali contemplado, não constitui fato gerador do tributo e, por conseguinte, não há falar em interpretação extensiva. É natureza do serviço prestado que determina a incidência do tributo. 4. O direito de uso, em sua acepção ampla, tem sua disciplina no Código Civil, regime jurídico absolutamente distinto. Não se confunde com o direito autoral, regulado por lei específica, qual seja, a Lei 9.610/98. Inexiste correlação entre ambos. Nesse contexto, não há falar que a cessão de direito autoral é congênera à de direito de uso, hábil a constituir fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. 5. A tentativa de aproximar a cessão de direitos autorais da locação de bem móvel, a fim de viabilizar a tributação, além de incabível pelas mesmas razões expostas em relação ao direito de uso, é absolutamente despropositada, tendo em vista a não incidência do ISSQN na hipótese, nos termos do enunciado da **Súmula Vinculante 31/STF, que dispõe: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis"**. 6. Recurso especial conhecido e não provido. (STJ. **Resp 1.183.210/RJ**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. Julgado em: 07/02/2013. DJe em: 20/0/2013. Grifo nosso)

Salienta-se que, a interpretação da transmissão de dados audiovisuais via *streaming* como se cessão de direito fosse apresenta algumas inconsistências que serão abordadas em tópico oportuno.

Por fim, ao considerar a disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming*, é visível a impossibilidade de incidência do ISS sobre tal fato, seja por interpretação analógica com a locação de bens móveis, ou por interpretação como se cessão de direitos autorais fosse, sendo que ambas possuem natureza de obrigação de dar, e por isso, não há evidência da prestação de serviço, elemento núcleo do ISS, motivo pelo qual deve ser afastada a aplicação do subitem 1.09 da LC 157/2016 à transição de dados via tecnologia de *streaming*.

7 DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO STREAMING POR ICMS.

Como já apresentado neste trabalho, o ICMS possui sua base legal fundada no art. 155, II, da CRFB/88, importa dizer que, como toda normativa presente no ordenamento jurídico pátrio deve, sem exceção, estar alinhada ao figurino constitucional.

Nesta esteira, a CRFB/88, em seu art. 150, I, ao tratar das Limitações do Poder de Tributar, é categórica em vedar aos entes federados a instituição ou majoração de tributos sem que a Lei assim o determine, configurando o assento constitucional do princípio da legalidade tributária.

A respeito da importância de tal princípio, o doutrinador Leandro Paulsen discorre:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita.⁶⁴

Neste sentido, observa-se que a inclusão do *streaming* ao rol de hipóteses de incidência de ICMS, é flagrantemente contrária à Carta Magna, já que foi “instituída” por meio do Convênio de ICMS 106 de 29 de setembro de 2017, do CONFAZ, órgão que não possui competência formal para tal, já que se trata de matéria privativa do Poder Legislativo.

Observa-se ainda, que o referido Convênio é permeado de vícios de constitucionalidade formal, objetivos e subjetivos, no primeiro momento, a inconstitucionalidade objetiva, ou vício de iniciativa, se revela quanto o órgão proponente da norma não faz parte dos legitimados pela Carta Magna, como é o caso, já que, o CONFAZ não possui competência para tal;

Quanto a inconstitucionalidade formal objetiva, essa se apresenta após o início da proposição da norma, ou seja, em seu trâmite legislativo, desta forma, é de fácil constatação que o Convênio de ICMS 106/17 subverte o processo legislativo definido pela CRFB/88, ignorando o quórum qualificado disposto no art. 69, vez que nunca foi posto em votação perante a Câmara dos Deputados e muito menos perante o Senado Federal.

Por fim, ressalta-se que por se tratar de vício de matéria formal não é passível

64. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 131.

de saneamento, devendo tal normativa ser considerada inconstitucional por um todo.

7.1 Do conceito de mercadoria para fins de ICMS

Mesmo que demonstrada a inviabilidade de tributação da transmissão de dados audiovisuais *on demand* via *streaming* por meio de ICMS, em detrimento de violação ao princípio da legalidade tributária – o que seria, por si só, suficiente para o encerramento do tema –, torna-se interessante, para fins acadêmicos, o esgotamento do tema em todas suas hipóteses, por isso, para dar prosseguimento à argumentação, desconsideraremos a flagrante inconstitucionalidade formal acima apresentada.

Desta forma, ao determinarmos que o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, faz-se necessária a determinação do entendimento do que venha a ser mercadoria, tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência.

Ao analisarmos o ICMS, o qual está previsto no art. 155, II, da CRFB/88, observa-se que tal tributo incide sobre a realização de operações referentes à circulação de mercadorias, sendo que a lei exige, conforme lição de GRECO e LORENZO, “*necessidade de que sejam atendidos, cumulativamente, todos os elementos indicados na norma matriz constitucional*”.⁶⁵

Como ressaltado, o ICMS incide sobre a operação e não sobre a circulação de mercadorias, importa dizer que, conforme extraído das lições de CASSONE, a mera locomoção física do bem não é fato passível de tributação por ICMS, exigindo-se a transferência jurídica de propriedade deste bem.⁶⁶

Apresentadas tais pontuações, é de suma importância para a construção da hipótese de incidência do fato gerador ICMS a delimitação do que se entende como mercadoria, muito mais agora do que em tempos passados, visto que o

65 GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 530.

66 CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17ªed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 467.

desenvolvimento da tecnologia nos levou a criação dos bens digitais.

Porém, infelizmente, os dispositivos constitucionais não se dedicaram a dispor sobre o conceito de mercadoria – nem de muitos outros conceitos de direito privado de utilidade prática visível, como por exemplo, o conceito de serviço –, deixando a doutrina e jurisprudência a cargo deste fardo,

Não obstante, o Código Comercial de 1850, vigente à época da promulgação da CRFB/88, trazia em seu art. 191 e seguintes o regramento lançado sobre a compra e venda mercantil, do qual se pode extrair o conceito para mercadoria, o qual seria, na visão de LOPES, “*bens móveis e semoventes enquanto objeto de circulação econômica, ou seja, envolvidos em atividade mercantil*”.⁶⁷

Partindo deste ponto e considerando o art. 110 do CTN, o jurista Roque Carraza, conclui que “*não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete a mercancia*”. Entretanto, a doutrina não é pacífica quanto à especialidade deste bem móvel ser corpóreo (tangível) ou incorpóreo (intangível).⁶⁸

Para ilustrar tal divergência, o jurista Paulo de Barros Carvalho considera a corporalidade como um de seus elementos ao relatar que “*mercadoria tem significado unívoco de coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis a serem negociados*”.⁶⁹

Na mesma esteira, os doutrinadores PAULSEN e MELLO, ao conceituam mercadoria descrevem-na como: “*bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo*”, pontuando, entretanto, que tal conceito sofre ampliação constitucional quanto trata de energia elétrica (bem incorpóreo) no âmbito do ICMS.⁷⁰

67 LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 335

68 CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 37.

69 CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**, São Paulo: Noeses, 1978. p. 87.

70 PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 182.

Por fim, para a doutrina de Hugo de Brito Machado mercadoria é conceituada como:

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 recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.⁷¹

Do outro lado da corrente doutrinária, Gabriel Pinos Sturts, considera a corporeidade da mercadoria um aspecto dispensável, visto que, *“na era atual, na qual é possível transformar uma mercadoria em dados digitalizados e transmiti-los entre dois computadores, o conceito tradicional deve ser flexibilizado”*.⁷²

Na mesma esteira, Marco Aurélio Greco em análise do disposto no já revogado art. 191 do Código Comercial de 1850, entende que o tal instrumento tem como finalidade *“abranger todos os bens (corpóreos e incorpóreos) que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem comerciantes (inclusive banqueiros)”*.⁷³

Se no âmbito da doutrina existe o debate quanto a (in)corporeidade da mercadoria para fins de ICMS, nos tribunais superiores, a discussão teve início com o REsp 39.797/SP, em dezembro de 1994, de relatoria do Exmo. Ministro Garcia Vieira, onde foi decidido pela Primeira Turma pela diferenciação entre os suportes físicos (CD, DVD, etc.) e os *Softwares*, o que acarretou no afastamento da incidência do ICMS, como se pode observar do acórdão:

ICMS – PROGRAMAS DE COMPUTADOR – NÃO INCIDENCIA. A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, MEDIANTE CONTRATOS DE LICENÇA OU DE CESSÃO, ESTA SUJEITA APENAS AO ISS, REFERIDOS PROGRAMAS NÃO SE CONFUNDEM COM SUPORTES FISICOS, NÃO PODENDO SER CONSIDERADOS MERCADORIAS PARA FINS DE INCIDENCIA DO ICMS. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 39.797/SP. Min. Rel. GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, julgado. 15 dez. 1993, DJ: 21 fev. 1994).

71 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 377.

72 STURTS, Gabriel Pinos. **Tributação do Comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS**. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, n.º 34, 5º ano. Fev/2004. p.34-35.

73 GRECO. **Internet e direito**, 2000, p.88. In: MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 101.

Na mesma esteira, já no ano de 1998, por meio do RE 176.626-3/SP, o relator Exmo. Ministro Sepúlveda Pertence, ao analisar a incidência de ICMS sobre licenciamento de *Softwares* se manifestou no sentido que o conceito de mercadoria para os fins de ICMS não abrange os bens incorpóreos.

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626-3/SP. Min. Rel. SEPÚLVEDA PÉRTENCE, julgado. 10 de nov. 1998, DJ: 11 dez de. 1998, grifo nosso).

Nota-se, portanto, que o Poder Judiciário admitiu o conceito tradicionalista de mercadoria definido pela doutrina majoritária, relacionando mercadoria com a noção de bem físico (corpóreo) e objeto de mercancia. Tal entendimento perdurou até o ano de 2010, quando, em razão do julgamento da ADI n.º 1.945-MC/MT, passa a ser questionado novamente perante o STF, ensaiando uma mudança no panorama jurisprudencial.

Na ocasião em questão, discutia-se o dispositivo de lei do estado do Mato Grosso que previa a incidência de ICMS sobre a comercialização de *Software*, mesmo que realizada por meio de transferência de dados.

No referido pleito, o STF sinalizava, por meio do voto do relator Exmo. Ministro Octávio Galotti, em 19 de abril de 1999, pela manutenção do entendimento

tradicional sobre o conceito de mercadoria. Entretanto, na oportunidade o Exmo. Ministro Nelson Jobim, apresentou posicionamento contrário à corrente majoritária:

[...] a energia elétrica compõe elemento da base e semelhança e a energia elétrica não é um sinal binário matemático, mas algo que não coincide com um bem corpóreo no sentido estrito da expressão que está sendo utilizado. [...] se digo que [...] a transmissão de um programa [ocorre] pela via da transferência eletrônica de dados, estou dizendo que não estou cobrando o programa, mas o bem corpóreo? Por que não tem bem corpóreo não estou comprando? [...] ou seja, a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater (sic) com sistemas modernos de comercialização, de transferências.(STF. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: **ADI 1.945-MC/MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011.)

Posteriormente, em 29 de março de 2006, o Exmo. Ministro Nelson Jobim, em voto vista, voltou a se manifestar sobre o tema, levantando a questão “*é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?*” tendo respondido positivamente, afirmando ainda que:

[...] Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também da aquisição de programa de computador de prateleira. É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também é principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto de incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais. Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF. [...] (STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 5659 MG. Relator: Ministro Dias Toffoli.)

Com o questionamento, houve a suspensão do processo em razão do pedido de vista do Exmo. Ministro Ricardo Lewandowski, que em 26 de maio de 2010, proferiu seu voto em Plenário, sessão na qual, foi decidido, por unanimidade, o indeferimento da medida liminar suspendendo o texto legal do Estado do Mato Grosso que trava da incidência de ICMS sobre a comercialização de *Software* realizada por meio de transferência de dados.

Desta forma, ficou-se decidido, ainda que em caráter provisório, que a corporeidade do bem é irrelevante para o conceito de mercadoria em âmbito do ICMS, ficando exposto na ementa do referido julgado a expressão “*mercadoria em sentido estrito*” para referenciar o conceito tradicional de mercadoria, a qual prevê

que os bens sejam corpóreos, tendo sido criado a partir de então a ideia de “*mercadoria em sentido amplo*” que abrange os bens tangíveis e intangíveis.⁷⁴

Por fim, conhecida a hipótese de interpretação dos bens intangíveis serem qualificáveis como mercadoria, resta-se necessário ponderar se o objeto do *streaming on demand* pode ser entendido como tal, afim de que seja tributado por ICMS.

7.2 Da qualificação do objeto da transmissão audiovisual *on demand* e sua transferência de propriedade face à exigência material do ICMS

Para análise da qualificação do objeto da transmissão audiovisual *on demand*, será utilizada como base a atividade econômica exercida pela Netflix, que representa grande parcela deste nicho econômico.

Neste sentido, a referida plataforma exibe em seu *site* oficial que disponibiliza em seu catálogo “*uma ampla variedade de series, filmes e documentários*”⁷⁵, conteúdo qual é regido pela Lei dos Direitos Autorais (Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998), conforme se extrai do art. 7º da supracitada Lei:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

[...]

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; [...]

Em consonância com tal afirmação, está o entendimento do STJ, conforme se observa do julgamento do REsp. 1.559.264/RJ, de relatoria do Exmo. Ministro Ricardo Villas Bôas Cuevas:

A leitura dos dispositivos acima deixa claro que a tecnologia streaming enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração econômica [...].

De igual maneira, é possível constatar que a lei autoral não traz nominalmente as mídias por meio das quais as obras são utilizadas, contudo, delinea as diretrizes básicas e os conceitos fundamentais capazes

74 BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. p. 169.

75 NETLIX. **Termos de uso da Netflix**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>.

de abarcar diversas modalidades de utilização de produções intelectuais no atual ambiente virtual [...]. (STJ. **Resp 1.559.264/RJ**. Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cuevas. Julgado em: 08/02/2017. DJe em: 13/02/2017.)

Por fim a Lei n.º 9.610/98, em seu art. 3º, explicita, ainda, que as obras intelectuais são, para todos os efeitos, consideradas bem móveis.

Entende-se, portanto, que o conteúdo audiovisual disponibilizado sob demanda (via *streaming*, por exemplo), como obra intelectual, é para todos os fins bem móvel de valor econômico, sendo indiferente sua corporeidade para tal, tendo em vista STF no julgamento da Medida Cautelar da ADI n.º 1.945.

Não obstante, observa-se da regra matriz de incidência tributária do ICMS, que tal imposto recai sobre as operações jurídicas de transferência de titularidade (circulação) de mercadorias.

Neste ponto, ao tratar dos Direitos Autorais, a Lei n.º 9.610/98, dispõe em seu art. 49:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser totais ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito (...). (Lei n.º 9.610/98, grifo nosso).

Resta observar, ainda, seguindo o exemplo da multinacional Netflix, que em seu contrato estabelece os seguintes termos e condições:

A Netflix concede a V.Sa. uma **licença** limitada, não exclusiva, revogável, não sublicenciável e intransferível para exibir os Patrimônios da Netflix em conformidade com os presentes Termos. [...] Nenhuma parte do presente instrumento concede a V.Sa. qualquer direito, titularidade ou participação no tocante aos Patrimônios do Netflix Media Center.⁷⁶

Nesta esteira, ao definir o conceito de cessão de direitos e licença de direito no âmbito dos Direitos Autorais, pode-se, com base nos ensinamentos dos doutrinadores PARANAGUÁ e BRANCO, concluir que o primeiro trata-se de “transferência de titularidade de obra intelectual” para os cessionários. Por outro lado, Licença

76 NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsofuse>>. Grifo nosso.

representaria uma autorização do autor para que terceiro possa reproduzir ou utilizar, com exclusividade ou não, a obra em questão e claro, observando as normas contratuais previamente estabelecidas.⁷⁷

Sobre o tema, o Ilmo. doutrinador Pontes de Miranda elucida que a licenciar é “*é permitir o uso ou exploração do bem incorpóreo que é objeto do direito real do inventor, ou do seu sucessor, ou de pessoa a que o atribui*”.⁷⁸

Desta forma podemos observar que nas transmissões de dados audiovisuais sob demanda (*streaming*, por exemplo), não há transferência de propriedade do bem móvel intelectual, e sim apenas a comercialização do seu direito de uso, o que não é suficiente para incidência do ICMS, por não satisfazer seu requisito material (operação jurídica de transferência de propriedade).

Apresentadas as motivações que impedem a tributação do *streaming* por meio do ISSQN e do ICMS, passamos agora a uma possível solução jurídica ao tema em voga, o Imposto Residual de competência da União, previsto no art. 154, I, da CRFB/88.

8. DA HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* POR MEIO DO IMPOSTO RESIDUAL

Como já tratado neste texto, a Carta Magna não cuida da instituição de impostos em si, apenas delimita e distribui as competências para tal aos entes federados. Neste intuito, a CRFB/88 reservou à União uma faixa residual de competência, disposta em seu art. 154, I. Tal ato possibilita a criação de novos impostos, com a condição de que não versem sobre matéria já tratada nos impostos existentes.

Neste contexto, a distinção entre as hipóteses de incidência tributária são de

77 PARANAGUÁ, Pedro, BRANCO, Segio. **Direitos Autorais**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 100.

78 MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial tomo XVI – Direito das coisas: Propriedade mobiliária (bens incorpóreos). Propriedade intelectual. Propriedade Industrial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 136.

suma importância, sendo esta um fator balizador na criação legislativa, nas palavras do ilustre doutrinador CARVALHO, *“A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador”*.⁷⁹

Para além disso, a Lei Maior a ainda exige que a criação e instituição do novo tributo sejam feitas por meio de Lei Complementar, observando-se o quórum de maioria absoluta determinado em seu art. 69. Não obstante, o legislador ainda deve apresentar todos os componentes da regra-matriz de incidência tributária e respeitar o requisito da não cumulatividade.

Existe ainda, a limitação quanto ao elemento quantitativo deste novo imposto, visto que, apesar de não ter descrito valor para tal hipótese, a Lei fundamental trata de impor como barreiras o valor da coisa ou da conduta tributável.

A esse respeito, o legislador constituinte determinou que a União realizasse a distribuição de 20% do produto arrecadado com impostos de competência residual para os Estados e o Distrito Federal, o que, segundo CARVALHO, desestimulou o Governo, conforme suas palavras:

[...] há muito que a União dispõe de faixa residual de competência tributária. Em vez de movimentá-la, nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes) e a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua de possibilidades legiferantes do ente federal”.⁸⁰

Por fim, entende-se que tal dispositivo tem como função a completude do sistema tributário nacional, tornando-o fechado e impossibilitando a ampliação da incidência dos tributos já estipulados.

Conforme já definido neste trabalho acadêmico, a transmissão de dados audiovisuais sob demanda, trata-se de licença de uso de bem móvel (patrimônio

79 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo. Noeses, 2015. p. 252.

80 Ibidem. p. 253.

intelectual), e como atividade econômica, deve ser tributada.

Ao contrário da manifestado no Exmo. Ministro Ilmar Galvão, no julgamento do RE n.º 116.121⁸¹, que ao enfrentar o tema sustentou que esta (transmissão de dados audiovisuais sob demanda) não configura prestação serviço e nem constitui circulação de mercadoria, o que acarretaria na impossibilidade de tributação, não servindo de base para nenhum dos tributos presentes na Carta Magna, o jurista Hugo de Brito Machado clarifica que “*é improcedente o argumento segundo o qual toda atividade econômica há de estar submetida a um dos impostos já existentes em nosso sistema*”⁸². Pensamento que condiz com a existência do dispositivo previsto no art. 154, I, da CRFB/88.

Nesse sentido, o jurista Roque Carrazza, esclarece que apesar de que uma licença de direitos “*não acarreta a incidência de ICMS, mas eventualmente de outro imposto (a nosso ver, de um possível, porém ainda não cogitado imposto sobre [licença] de direitos, de competência da União)*”⁸³. O jurista ainda conclui que:

[...] temos que a obrigação tributária só nasce diante da plena e cabal identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito da hipótese de incidência. Assim, se o fato ocorrido é identificável como [licença] de direitos, não há como subsumi-lo à hipótese de incidência vender mercadorias. (STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 116.121-3 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001.)

Desta forma, fica evidenciado que as atividades reveladoras de capacidade contributivas que não se encontram abarcadas nas possibilidades legais existentes, podem e devem ser tributadas, tendo como meio para tal o imposto residual de competência da União.

Por fim, analisadas todas as hipóteses de incidência tributária sobre o *streaming* (e sobre a transmissão de dados audiovisuais sob demanda em geral), torna-se evidente que dos métodos disponíveis ao legislador, o mais condizente com

81 STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 116.121-3 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 25 maio 2001.

82 MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf> Acesso em: 23 jun. 2020.

83 CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 199.

o exigido pela Carta Magna é a utilização da competência residual da União para criação de novo imposto, que tenha como fato gerador o licenciamento de direitos.

9. CONCLUSÃO

A economia mundial, assim com a própria humanidade, vem atravessando um período de constantes e significativas transformações, em que os modelos de produção e consumo, até então vigentes, foram profundamente afetados pelo rápido avanço das tecnologias.

Seguindo o avanço tecnológico, é notório o destaque da comunicação audiovisual *on demand*, estimando-se que 86,1% dos brasileiros com acesso a Internet fazem uso de algum representante deste modelo.

Assim, a expansão deste modelo retrata novas atividades reveladoras de capacidade contributiva, devendo o Direito, em especial o ramo Tributário, dedicar-se a acompanhar as mudanças que impliquem diretamente no funcionamento da sociedade.

Neste contexto, o presente trabalho buscou, através da definição do conceito jurídico de *streaming*, qualificar esta nova atividade econômica, afim de que, como isso, seja possível dispensar o tratamento tributário adequado, passando por uma breve análise da tributação de mercadorias e serviços na história do Direito brasileiro, até chegar na análise das normas vigentes que tratam do tema.

Desta forma, ficou comprovado, segundo os argumentos e métodos aplicados no presente estudo, que a tecnologia *streaming* oferece uma forma de transmissão de dados de sons e imagens instantânea inexistindo a necessidade de baixar e armazenar arquivos, sendo, em suma, o oposto do download. Ao mesmo tempo, esclareceu-se que o termo “serviço”, utilizado popularmente pelas plataformas de *streaming*, não corresponde a natureza jurídica da atividade em questão, sendo que essa mais se assemelha com a licença de direitos.

Em derradeiro, procurou-se estabelecer o conceito doutrinário e jurídico-

constitucional dos termos “mercadoria” e “serviço”, afim de que, pudéssemos esclarecer qualquer obscuridade quanto a interpretação destes. Ficando, de acordo com a metodologia do presente estudo, concluído que quando ao termo serviço, este não pode receber interpretação outra, se não àquela prevista na Carta Magna e do CTN, ou seja, que o conceito de serviços para fins tributários deve ser equivalente ao aplicado ao direito privado, levando a construção desde com base no direito civil e não no direito econômico.

Quanto ao conceito de “mercadoria”, este foi ao longo dos anos sofrendo alteração doutrinária e jurisprudencial, sendo que, atualmente apresenta fortes indícios de rompimento com sua versão tradicional, definida pela doutrina majoritária, relacionando mercadoria com a noção de bem físico (corpóreo) e objeto de mercancia, para a ideia de “*mercadoria em sentido amplo*” que abrange os bens tangíveis e intangíveis, em razão do julgamento da ADI n.º 1.945.

Por estes fatos, ao apreciar as hipóteses legais disponibilizadas atualmente pelo ordenamento jurídico, verificou-se a impossibilidade de tributação do *streaming* por tais métodos, pois:

a) Quanto ao ISS, ficou clara a semelhança entre a atividade econômica exercida pelas atuais plataformas de *streaming* e as locadoras de vídeos, e neste contexto, definida a natureza obrigacional com a de locação de bens móveis, e esta trata-se de obrigação de dar, o que conseqüentemente, afasta a exigibilidade do ISS por não ser caracterizada como serviço.

Desta forma, não há de se falar em tributação por ISS desta mesma atividade em sua modalidade *online*, porquanto se encaixa, perfeitamente, em caso análogo ao debatido no RE n.º 626.706/SP, tendo como única diferença o modo como se disponibiliza o acesso ao conteúdo cinematográfico.

Não obstante, foi analisada a interpretação do assunto como se cessão de direitos autorais, sendo que o STJ já se manifestou sobre o tema por meio do REsp 1.183.210/RJ, afastando a incidência do ISS em cessão de direito autoral, por não caracterizar prestação de serviço;

b) Já quanto ao ICMS, observa-se que a inclusão do *streaming* ao rol de hipóteses de incidência de ICMS, é flagrantemente contrária à Carta Magna, violando seu art. 150, I, já que, foi “instituída” por meio do Convênio de ICMS 106 de 29 de setembro de 2017, do CONFAZ, órgão que não possui competência formal para tal, já que se trata de matéria privativa do Poder Legislativo.

Em análise mais aprofundada, foi observado, ainda, que nas comunicações sob demanda (*streaming*, por exemplo), não há transferência de propriedade do bem móvel intelectual, e sim apenas a comercialização do seu direito de uso, o que não é suficiente para incidência do ICMS, por não satisfazer seu requisito material (operação jurídica de transferência de propriedade), sendo, portanto, afastada a aplicabilidade do Convênio de ICMS 106 de 29 de setembro de 2017.

Por fim, ficou demonstrado que de todas as hipóteses de incidência tributária sobre o *streaming* (e sobre a comunicação áudio visual sob demanda em geral), o caminho disponível ao legislador mais condizente com o exigido pela Carta Magna é a utilização da competência residual da União para criação de novo imposto que tenha como fato gerador o licenciamento de direitos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 8ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. CURADO, Fernando dias Fleury. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6503/1/Simone%20Rodrigues%20Costa%20Barreto.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Noesis, 2018.

BENTO NETO, NAZIL. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming** – (In)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. In: Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%C3%ancia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20-%20%28In%29Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> . Acesso em 15 de ago. 2020.

BRASIL. **Código Comercial. Lei n. 556, de 25 de julho de 1850**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LIM/LIM556.htm>. Acesso em: 24 set. 2020.

BRASIL. LEI FEDERAL Nº 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922. **Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923**, Brasília, DF, jan 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de**

novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 11 set. 2019.

BRASIL. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em: 11 set. 2019.

BRASIL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965. Reforma do Sistema Tributário, Brasília, DF, 12 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. Lei dos Direitos Autorais. Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. LEI FEDERAL Nº 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923, Brasília, DF, jan 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 11 set. 2019.

BRASIL. Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 11 set. 2019.

CALIFORNIA. Legislative Information. AB-252 Local government: taxation: prohibition: video streaming services. Disponível em: <https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201720180AB252>. Acesso em: 05 ago. 2020.

CALIFORNIA bill would prevent streaming tax. ABC7NEWS. San Franscisco. Publicado em: 08 fev. 2017. Disponível em: <<https://abc7news.com/entertainment/california-bill-would-prevent-streaming-tax/1743090/>> Acesso em: 05 ago. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**, São Paulo: Noeses, 1978.

CASEY, Henry T. **The Best Streaming Services in 2020**. Tom's Guide. New York, Publicado em: 04 ago. 2020. Disponível em: <<https://www.tomsguide.com/us/best-streaming-video-services,review-2625.html>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

CASSONE, Vitorino. **Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17ªed. São Paulo: Atlas, 2006.

COLE, Gail. **California: How to best tax streaming services**. Avalara. Publicado em: 27 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.avalara.com/taxrates/en/blog/2017/03/california-how-best-tax-streaming-services.html>> Acesso em: 11 out. 2020.

CONFAZ (Brasil). **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Publicado no DOU em 05 de out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 07 jul. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FLORIDA. Departamento Of Revenue. **Florida Communication Services Tax**. Disponível em: < <https://floridarevenue.com/taxes/taxesfees/Pages/cst.aspx>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

GOMES, Alex Prais. **A incidência tributária sobre a comunicação audiovisual sob demanda**. 2019. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/26360>> Acesso em: 11 set. 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – Vol 2. Teoria Geral das Obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**, 2000, p.88. In: MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de

mercadoria e serviço de comunicação. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 101.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001.

HARADA, Kyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

IBOPE, 2016. In: ANCINE. **Recomendações da ANCINE para uma regulação da comunicação audiovisual sob demanda**. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%2Final%20v3.pdf>>. Acesso em: 11 setembro 2019, p. 49.

IDAHO. State Tax Commission. **Retaileres**. Disponível em: <<https://tax.idaho.gov/i-2016.cfm?seg=salestax>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PESQUISA E ESTATÍSTICAS - IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**: Acesso à Internet e à televisão e a posse de telefone celular para uso pessoal 2018. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/10d5c0576ff8d726467f1d4571dd8e62.pdf>. Acesso em: 08 de maio de 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PESQUISA E ESTATÍSTICAS - IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2018**: Internet chega para 79,1% dos domicílios do país. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/10d5c0576ff8d726467f1d4571dd8e62.pdf>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário**: abordagem conceitual. 2. ed. Curitiba: Juruá: 2017.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

LOPES, Joyce Nascimento. **A NATUREZA JURÍDICA DO SERVIÇO DE STREAMING E A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE**. 2018. 39 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, Manhuaçu, 2018. Disponível em: <<http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/repositoriootcc/article/view/976>> Acesso em: 11 set. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 31ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2019.

MAZZA, Alexandre, **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial tomo XVI – Direito das coisas: Propriedade mobiliária (bens incorpóreos). Propriedade intelectual. Propriedade Industrial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação: Conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)**. In: ISS – Aspectos Teóricos e Práticos. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 57-9. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2020

NADER, Paulo. **Curso de Direito Cível, volume III**. São Paulo: Forense, 2015.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em: 11 ago. 2020.

OMORI, Felipe Jim. **A Tributação da disponibilização de sons e imagens pela internet e o PLC n.º 386/2012**. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016.

OXFORD DICTIONARY. **Stream**. Disponível em: <<https://www.lexico.com/definition/stream>>. Acesso em: 05 set. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PARANAGUÁ, Pedro, BRANCO, Segio. **Direitos Autorais**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PETROCHI, Rafael Capanema; PELLEGRINI, Thiago; SANCHES, Jacqueline. **TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE DADOS - DOWNLOAD E STREAMING (ISS X ICMS)**. Revista Percurso Acadêmico, Minas Gerais v.9, n.º 17, p. 110-123, jan/jun 2019. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/percursoacademico/article/view/17732/14421>>. Acesso em: 15 set. De 2019.

PORTO ALEGRE. **LEI COMPLEMENTAR Nº 809 DE DE DEZEMBRO DE 2016**. Disponível em: <https://prefeitura.poa.br/sites/default/files/usu_doc/cartadeservicos/d_15.416__06__regulamento_do_iss__atualizado_ate_o_d_19.983_18__1_.pdf> Acesso em: 24 nov. 2020.

RIO DE JANEIRO. **LEI Nº 6263 DE 11 DE OUTUBRO DE 2017**. Disponível em:

<<https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/2017/626/6263/lei-ordinaria-n-6263-2017-altera-a-lei-n-691-de-24-de-dezembro-de-1984-codigo-tributario-municipal-em-razao-de-modificacoes-feitas-na-lei-complementar-federal-n-116-de-31-de-julho-de-2003-pela-lei-complementar-federal-n-157-de-29-de-dezembro-de-2016>>. Acesso em: 24 nov. 2020.

RHODE ISLAND. LegiScan. **House Bill 5151**. Disponível em: <<https://legiscan.com/RI/text/H5151/2019>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SÃO PAULO. **LEI Nº 16.757, DE 14 DE NOVEMBRO DE 2017**. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16757-de-14-de-novembro-de-2017>> Acesso em: 24 nov. 2020.

STF. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 5659** MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ: 31/03/2017 Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/4/art20170403-08.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2020.

STF. **MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 1.945-MC/MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11 mar. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 25 set. 2020.

STF. **Proposta de Súmula Vinculante 35**, Distrito Federal. Tribunal Pleno. Julgado em: 04/02/2010. DJe em: 05/02/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf> Acesso em: 15 set. 2020.

STF. **RE 176.626-3 SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJ: 11 dez. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 25 set. 2020.

STF. **Súmula Vinculante n.º 31**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=31.NUME.%20>> Acesso em: 15 set. 2020.

STJ. **EResp 887.360/BA**. Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. Julgado em: 23/02/2011. DJe em: 15/04/2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18788175/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-887360-ba-2009-0049118-0/inteiro-teor-18788176?ref=amp>>. Acesso em: 14/10/2020.

STJ. **Resp 39.797/SP**. Min. Rel. GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, julgado em: 15 dez. 1993, DJ: 21 fev. 1994. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/570211/recurso-especial-resp-39797?ref=serp>>. Acesso em: 27 set. 2020.

STJ. **Resp 953.840/RJ**. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em: 21/06/2009. DJe em:

30/06/2009.

STJ. **Resp 1.183.210/RJ**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. Julgado em: 07/02/2013. DJe em: 20/0/2013.

STJ. **Resp 1.559.264/RJ**. Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cuevas. Julgado em: 08/02/2017. DJe em: 13/02/2017. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/114239/Julgado_2.pdf> Acesso em: 15 de set. 2020.

STJ. **Súmula n.º 166**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 15 set. 2020.

STURTS, Gabriel Pinos. **Tributação do Comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS**. Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, n.º 34, 5º ano. Fev/2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UNITED STATES PATENT AND TRADEMARK OFFICE. **Network Media Streaming**. Disponível em: <<http://patft.uspto.gov/netacgi/nph-Parser?Sect1=PTO1&Sect2=HITOFF&p=1&u=/netahtml/PTO/srchnum.html&r=1&f=G&l=50&d=PALL&s1=6389473.PN.>>. Acesso em: 05 ago. 2020.

WEBOPEDIA. **Streaming**. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>> . Acesso em 15 set. 2019.