

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

STEFANIA ACERBI MANFRIN

**TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*: O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE
OS ENTES FEDERADOS**

São Paulo

2020

STEFANIA ACERBI MANFRIN

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR: EDUARDO DE MORAES SABBAG

São Paulo

2020

STEFANIA ACERBI MANFRIN

**TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*: O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE
OS ENTES FEDERADOS**

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinadora: Ana Flávia Messa

Examinador: Eduardo de Moraes Sabbag

Examinadora: Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

AGRADECIMENTOS

Todo fim de ciclo traz seus aprendizados e os anos que se passaram parecem ter voado aos olhos. Esse ciclo em específico, na Universidade Presbiteriana Mackenzie, foi pautado em descobertas e em amor.

Em primeiro lugar, em descobertas. Nunca soube ao certo qual seria meu curso ideal, se seria o Direito, muito menos se eu me adaptaria a São Paulo. Tanto isso é verdade que pensei em desistir no começo, mas a vida foi boa comigo e me deu meus tios, Paulo Sânzio Acerbi e Matheus Xavier, que me acolheram tão bem e com eles tive casa nessa loucura de cidade. E aí vieram meus amigos, que fizeram a jornada mais leve e alegre. Aos poucos, criei gosto pelos estudos em Direito, frequentei diversos grupos de estudos e em cada um deles me encontrei um pouco mais. Por fim, me encontrei no Direito Tributário. Tive a sorte de entrar pro *Tax Moot* em 2019, competição brasileira de Direito Tributário. Às professoras Dra. Martha Leão e Dra. Mariana Baeta, um agradecimento especial por terem contribuído para essa paixão, juntamente aos outros amigos, por meio desse *dream team* que criamos, até que seguimos com essa paixão na mesma competição em 2020. Além disso, ao meu professor e orientador Dr. Eduardo Sabbag, agradeço imensamente por tanto carinho e cuidado em todo esse tempo de pesquisa e de dedicação. Mais uma vez, que sorte a minha.

Em segundo lugar, em amor. De início, claro, meus pais. Ah, meus pais! Luisa Acerbi Manfrin e Adauto Manfrin, que nunca mediram esforços pra me ajudar a crescer e pra me apoiarem nesses 5 anos de faculdade. Tudo o que sou devo a vocês. À Isadora Manfrin, minha irmã querida, minha parceira de vida, obrigada por ser casa mesmo de longe. À minha avó Marly Acerbi, quantos ensinamentos e preciosas frases de vida. Que privilégio o meu poder conviver com você e te deixar orgulhosa. Ao Pedro Rabelais, que apareceu em um momento tão inesperado da minha vida e me mostrou, mais uma vez, que a distância não é nada pra quem se ama. Aos outros tios, primos e amigos, mais um agradecimento por sempre me mostrarem o quão amada e querida eu sou.

Termino essa fase com mil pensamentos na cabeça, em um misto de alívio pelo passado, agradecimento pelo presente e ansiedade pelo futuro, mas sempre a certeza de ser privilegiada demais por ter ao meu lado tantas pessoas especiais e pelos caminhos que trilhei. Sei que devo todas minhas conquistas e bênçãos a Deus e à minha amada Santa Terezinha. E, por fim, o sentimento de que o coração será sempre Mackenzista.

“Ninguém pode ver acima de si. Com isso quero dizer: uma pessoa só vê em outra aquilo que ela própria é, pois só consegue aprendê-la e compreendê-la na medida de sua inteligência.”

Arthur Schopenhauer

RESUMO

O objetivo deste estudo é o de analisar a tributação de *Streaming* no Brasil, visto que a Constituição Federal de 1988 delimitou regras de competências tributárias e, por meio delas, podemos identificar se há ou não autorização para se tributar cada matéria. Quanto à tributação de novas tecnologias digitais, em especial do *Streaming*, nota-se um conflito de competências entre entes federados, quais sejam: Estados *versus* Municípios. No entanto, como será aprofundado, a atual redação constitucional não autoriza que nenhum deles tributem tal hipótese, pois é necessário que haja a contraposição entre, de um lado, os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade e da igualdade e, de outro lado, da legalidade, da segurança jurídica e da liberdade. Para isso, esse estudo contará com uma análise das regras constitucionais de competências para se instituir o ICMS e o ISSQN, por meio da legislação, além do tratamento dado pela doutrina e pela jurisprudência, em especial do Supremo Tribunal Federal, a fim de indicar como tal tributação tem ocorrido no país. Ainda, vale adiantar que se pretende indicar que a atual redação constitucional não autoriza a tributação das atividades de *Streaming* por nenhum desses entes federados em disputa.

PALAVRAS CHAVES: *Streaming*, ICMS, ISSQN, competências tributárias.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the taxation of Streaming in Brazil, since the Federal Constitution of 1988 outlined the rules of tax competence and, through them, we can identify whether or not there is authorization to tax each matter. As for the taxation of new digital technologies, especially Streaming, there is a conflict of jurisdiction between federal entities, whatever they may be: States versus Municipalities. However, as will be deepened, the current constitutional wording doesn't authorize any of them to tax this hypothesis, because it is necessary to have a counterposition between, on one side, the principles of contributory capacity, solidarity and equality and, on the other side, legality, legal security and freedom. To this end, this study will rely on an analysis of the constitutional rules of competences to institute the ICMS and the ISSQN, through legislation, in addition to the treatment given by doctrine and jurisprudence, especially the Federal Supreme Court, in order to indicate how such taxation has occurred in Brazil. Also, it is worth mentioning that the current constitutional wording does not authorize the taxation of *Streaming* activities by any of these federal entities in dispute.

KEY WORDS: Streaming, ICMS, ISSQN, tax competences.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
1.1 Conceito de tributo	13
1.2 Espécies de tributo.....	16
1.3 Impostos	17
1.4 Regras de competências tributárias	20
2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA	23
2.1 Critério material (fato gerador)	23
2.2 Critério espacial.....	26
2.3 Critério temporal.....	27
2.4 Critério pessoal (sujeitos)	27
2.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)	29
3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA	32
3.1 Critério material (fato gerador)	32
3.2 Critério espacial.....	36
3.3 Critério temporal.....	38
3.4 Critério pessoal (sujeitos)	39
3.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)	40
4 TECNOLOGIA DE <i>STREAMING</i>	42
4.1 Características do <i>Streaming</i>	42
4.2 Ausência de operação de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS da tecnologia de <i>Streaming</i>	45

4.3 Ausência de serviço tributável pelo ISSQN da tecnologia de <i>Streaming</i>	48
4.4 Possibilidades de tributação da tecnologia de <i>Streaming</i>	50
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

Desde os primórdios, as relações humanas apresentam extrema importância e estão em constante evolução e atualização. Um dos papéis do Direito é o de regular essas relações, de maneira a definir o que é aceito ou não pela sociedade, conforme as particularidades de cada época. Atualmente, podemos notar que os indivíduos se encontram dependentes da tecnologia, especialmente no ano de 2020, em meio a uma pandemia que afetou todo o mundo, o que ocasionou na substituição das relações físicas por relações estritamente virtuais, de maneira forçada. Com isso, vemos também a necessidade do Estado em arrecadar mais dinheiro para sustentar a Máquina Pública e para suportar os gastos decorrentes dessa drástica alteração no cenário brasileiro, aqui em foco.

Por essa razão, o Supremo Tribunal Federal tem proferido decisões consequencialistas, de maneira a aceitar uma conduta apenas com base em suas consequências. No entanto, se há a intenção de se interpretar com base em consequências, ambos os lados devem ser analisados, pois, de um lado, temos a rigidez das normas constitucionais, com os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e, de outro lado, os interesses arrecadatórios do Estado, mediante a necessidade de dinheiro para gerir a Máquina Pública.

Aqui, já cumpre adiantar que a Constituição Federal foi pautada em conceitos e não em tipos e, desse modo, não é papel do legislador infraconstitucional o de deturpar conceitos estipulados pela Constituição, como será explicitado adiante. Isso porque nosso Sistema Tributário Constitucional é pautado em regras e estas exprimem comandos que devem ser seguidos, de maneira a assegurar a segurança jurídica tão fundamental em nosso Estado Democrático de Direito. Assim, é imprescindível que seja respeitada a hierarquia existente entre as normas constitucionais e as normas infraconstitucionais.

Atualmente, o que se observa na jurisprudência como um todo é a ausência de previsibilidade, responsável por culminar em incertezas e em arbitrariedades fiscais, chanceladas por quem deveria proteger a Constituição Federal e garantir seu fiel cumprimento, e não permitir a supressão de direitos fundamentais dos contribuintes.

Por isso, o presente trabalho tem o escopo de identificar as consequências tributárias decorrentes dessas novas manifestações econômicas, por meio do uso e do desenvolvimento tecnológico, bem como de indicar os limites constitucionais aos entes federados para instituírem tributos sobre esses fatos, uma vez que tratamos de realidades complexas e inovadoras.

A fim de delimitar este estudo, cumpre apontar qual é o cenário atual que permeia a tributação da tecnologia de *Streaming*: o conflito de competências entre, de um lado, os Estados, que pretendem tratar essa atividade como mercadoria para que incida o ICMS; e, de outro lado, os Municípios, que pretendem alargar o conceito constitucional de serviço para fazer incidir sobre ela o ISSQN.

Assim, serão analisados: (i) as especificidades de nosso Sistema Tributário Constitucional; (ii) o ICMS, à luz da jurisprudência; bem como (iii) o ISSQN, à luz da jurisprudência; e (iv) a tecnologia de *Streaming*; de maneira a indicar que a atual redação constitucional não permite a sua tributação por nenhum dos entes federados que se encontram nesse conflito de competências.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A *priori*, para melhor compreensão do presente estudo, esse primeiro capítulo pretende estabelecer algumas ideias e premissas relativamente ao ordenamento jurídico vigente em nosso país, com foco no âmbito tributário. Assim, serão identificados o conceito de tributo e suas espécies, com maior aprofundamento nos impostos. Ainda, será demonstrada a rigidez das regras de competências tributárias dispostas na Constituição Federal.

1.1 Conceito de tributo

Historicamente, pode-se notar a existência de tributo nas mais primitivas sociedades, em que havia a cobrança de algo para sustentar uma necessidade coletiva. Ainda, na antiguidade, a tributação indicava a falta de liberdade, uma vez que só se justificava perante cidadãos que, ao não cumprir seus deveres sociais, viam-se privados de liberdade. Desse modo, na Grécia, conforme indica Luís Eduardo Schoueri, tributos diretos eram cobrados apenas por cidadãos não livres e por estrangeiros, a título de imposto de capitação – espécie de tributo de proteção¹. De forma resumida, tributo, primordialmente, era vinculado à ausência de liberdade.

Atualmente, o conceito de tributo relaciona-se altamente à ideia de solidariedade, por meio do qual os que manifestam capacidade contributiva possuem o dever de auxiliar a Máquina Pública no bom funcionamento da sociedade como um todo, visto que o Estado, organismo indispensável à manutenção da sociedade, necessita de recursos para assegurar necessidades básicas da população. Nesse escopo, Fernando Aurélio Zilveti define capacidade contributiva como:

[...] é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. [...] os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida que estes tenham usufruído de riquezas garantidas pelo Estado.²

Assim, por meio desse princípio, aqueles que manifestam algum tipo de riqueza são compelidos a auxiliar todo o restante da população, por tributos já definidos.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.23-24.

² ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 38.

Esse dever de pagar tributos surge obrigatoriamente pela lei, conforme dispõe a Constituição Federal, tanto no rol de direitos e garantias fundamentais (artigo 5º, inciso II), por meio do qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, quanto entre as limitações constitucionais ao poder de tributar (artigo 150, inciso I), perante o qual “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”³.

Uma leitura inicial desses dispositivos poderia ensejar a interpretação equivocada de que uma vez indicado o princípio da legalidade pelo artigo 5º, inciso II, seria desnecessária a sua previsão específica perante o Direito Tributário por meio do artigo 150, inciso I. Sobre isso, Alberto Xavier dispõe que o artigo 5º, inciso II, postulou em nosso sistema jurídico o princípio da preeminência da lei (princípio da legalidade em sentido amplo – *lato sensu*), ao passo que o artigo 150, inciso I, positivou o princípio da reserva de lei (princípio da legalidade em sentido estrito no âmbito tributário – *stricto sensu*)⁴. Por esse último, nota-se que há a reserva absoluta de lei, o que implica que somente a lei pode instituir ou majorar um tributo.

Inclusive, isso revela como algumas decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm violado essa disposição constitucional, por exemplo, ao atribuir interpretação extensiva à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 784.439⁵, de relatoria da Ministra Rosa Weber, como será tratado nos tópicos mais abaixo.

Portanto, a tributação é inerente ao Estado, por precisar recolher valores aos cofres públicos, a fim de sustentar os direitos fundamentais da sociedade, em conjunto aos princípios basilares do Sistema Tributário Nacional, como a dignidade da pessoa humana, demonstrada

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 13-17.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439/DF**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. [...] Relatora: Min. Rosa Weber, 29 de junho de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 29 set. 2020.

no direito à saúde, à educação e ao trabalho. Desse modo, o tributo é um tipo de receita derivada para o Estado, por meio do qual os cidadãos auferem renda e, posteriormente, uma parcela dessa renda é transferida para sustentar as necessidades estatais coletivas.

Ainda, a Constituição Federal não especifica o conceito de tributo em um artigo, mas entende-se que ela recepcionou o Código Tributário Nacional e, desse modo, incorporou os conceitos por ele delimitados. Assim, pelo artigo 3º desse dispositivo, “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.”⁶.

Sobre isso, Ana Flávia MESSA aponta quais são as características dos tributos:

- a) *Finalidade pública*: o tributo visa a arrecadar recursos financeiros para custear atividades realizadas pelo Poder Público ou outras atividades de interesse público.
- b) *Legalidade*: o tributo é uma obrigação *ex lege*, ou seja, instituída por lei e que independe da vontade da pessoa. A lei é a fonte da obrigação tributária.
- c) *Licitude*: o tributo tem como fato gerador sempre algo lícito ou permitido.
- d) *Coercitividade*: o tributo possui caráter impositivo, ou seja, está fundamentado no poder de império do Estado, no comando que o Estado exerce sobre todas as pessoas e bens do território. [...]
- e) *Compulsoriedade*: a pessoa não paga o tributo porque quer ou gosta, mas porque a lei impõe o cumprimento pelos sujeitos passivos de transferirem ao Estado uma parcela de suas riquezas.⁷

Com efeito, tem-se que o tributo é toda prestação em dinheiro, obrigatoriamente *ex lege*, ou seja, imposta por lei em sentido estrito. Ademais, a cobrança de tributo ocorre em decorrência da realização de atividades lícitas pelos indivíduos, portanto, tributo não é pena nem sanção – basta a ocorrência do fato selecionado pelo legislador como tributável para que incida a cobrança pecuniária. Por fim, o tributo é cobrado por uma atividade administrativa plenamente vinculada, de maneira a retirar do agente cobrador a liberalidade para exigí-la ou não, visto que a tributação decorre apenas de lei e, em decorrência disso, nunca é passível de negociação entre as partes.

Nesse sentido, vale citar que os atos administrativos, oriundos da esfera estatal, são dotados de presunção de legalidade, pois devem ocorrer de acordo com os dispositivos legais, conforme assevera Irene Nohara, nas seguintes palavras:

⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁷ MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Rideel, 2016, p. 158.

Quando o Estado exercita suas atribuições, ele deve se pautar no princípio da legalidade administrativa, que tem sentido mais rigoroso ou restritivo do que a legalidade obedecida pelos cidadãos. Enquanto os particulares só podem ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei, sendo a ausência de lei, via de regra, interpretada como autorização, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite. [...]

Nota-se, portanto, que há dois fundamentos jurídicos básicos para a presunção de legitimidade: (1) o fato de que a Administração Pública se submete à legalidade administrativa; e (2) a possibilidade de controle e impugnação de atos que violem ao ordenamento jurídico. Os fundamentos jurídicos se relacionam com um fundamento de ordem prática que, conforme mencionado, compreende a possibilidade de cumprimento mais célere das funções administrativas, pois a burocracia ficaria mais vagarosa se à Administração fosse exigido provar que o que alega é verdadeiro ou mesmo que os atos estão todos de acordo com o Direito.⁸

Assim, nota-se que a legitimidade dos atos administrativos é presumida, apesar de caber prova em contrário (presunção *juris tantum*), o que releva a importância da legalidade em nosso ordenamento constitucional como um todo.

Desse modo, após feitas essas exposições iniciais, cabe indicar quais são as espécies de tributo antes de adentrarmos aos impostos no conflito de competências em questão: o ICMS e o ISSQN.

1.2 Espécies de tributo

As espécies tributárias são indicadas em diversos artigos Constituição Federal de 1988, divididas entre as seguintes: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) contribuições; e (v) empréstimos compulsórios.

Em primeiro lugar, os impostos vinculam-se ao princípio da capacidade contributiva, por surgirem a partir da manifestação de algum tipo de atividade, consumo ou posse. Por isso, a receita decorrente dos impostos é desvinculada e não há relação sinalagmática, de forma que o Estado não está obrigado a entregar benefícios específicos aos cidadãos em troca desse tipo de tributação. Essa receita é utilizada para preenchimento do orçamento público em geral, a fim de custear a máquina geral da sociedade.

Em segundo lugar, as taxas são cobradas em virtude de alguma atividade estatal, porque o indivíduo criou um custo para o Estado. Portanto, há relação de contraprestação, na qual o pagamento ocorre para se ter um serviço realizado diretamente para si. Ainda, essa tributação não varia de acordo com a renda, mas em face do valor da atividade prestada. As

⁸ NOHARA. Irene. **Direito Administrativo**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 182.

taxas decorrem de serviços relativos ao poder de polícia do Estado, bem como de serviços públicos, caso estes sejam específicos e divisíveis. Por se tratarem de serviços compulsórios, de viés obrigatório, a simples disponibilidade aos cidadãos justifica a cobrança da referida taxa, mesmo que não sejam utilizados.

Em terceiro lugar, as contribuições de melhoria refletem a construção de obra pública que cause valorização nos imóveis adjacentes. Portanto, a tributação decorre da atuação estatal e não por força do contribuinte, o que justifica a vinculação dessa receita, de modo que só se pode cobrar dos indivíduos o exato valor da obra realizada.

Em quarto lugar, as contribuições são parcialmente vinculadas, visto que não são cobradas por alguma ação estatal prévia, mas a receita ali obtida é usada para um fim específico, ou seja, há vinculação à atividade estatal, necessariamente.

Em quinto lugar, os empréstimos compulsórios também são parcialmente vinculados, pois, nesse caso, o dinheiro pago ao Estado é obrigatoriamente devolvido ao cidadão. Nesse caso, há uma imposição estatal para se pagar o tributo, que só pode ocorrer em situações de calamidade pública, de guerra externa ou em sua iminência, ou, ainda, em casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Por isso, só a União possui competência para instituí-los e também não há diferenciação quanto à capacidade contributiva de cada um.

Para o presente estudo, é importante analisarmos mais a fundo os impostos, pois a tributação digital, em especial do *Streaming*, somente poderá ser tributada por esse tipo de tributo, como veremos adiante.

1.3 Impostos

O artigo 16 do Código Tributário Nacional dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁹, isto é, a hipótese tributária independe de qualquer atividade estatal específica.

⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Desse modo, nota-se que os impostos incidem, necessariamente, sobre “revelações de riqueza do contribuinte”, conforme Leandro Paulsen¹⁰.

Assim, os fatos geradores para esse tipo de tributo referem-se a manifestações de riqueza provenientes do contribuinte, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias e a propriedade territorial urbana ou rural. Com isso, os impostos surgem em decorrência dos cidadãos e não do Estado, o que reforça a ideia de desvinculação entre essa tributação e qualquer atividade estatal e, conseqüentemente, a base de cálculo deve ser sempre dimensionada em relação a cada uma dessas demonstrações de riqueza.

Importante mencionar, ainda, o princípio da não afetação, atinente aos impostos, por meio do qual a receita deles proveniente não pode ser vinculada a órgão, a fundo ou a despesa, salvo exceções expressas no texto constitucional, de acordo com o artigo 167, inciso IV, da Carta Magna¹¹:

Art. 167. São vedados: [...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; [...]

Nota-se, então, que a destinação dos impostos dar-se-á por critérios determinados por lei orçamentária anual e não pelas leis que instituírem tal tributo, o que permite ampla utilização dessa receita pelo ente público (sujeito ativo) da relação. Sobre as exceções indicadas por esse artigo supracitado, todas possuem em comum o fato de se relacionarem a despesas de toda a sociedade.

Ato contínuo, em princípio, a arrecadação é direcionada a gastos gerais do ente tributante, porém pode ser dada preferência a algumas despesas gerais, casos em que se permite a afetação dos recursos orçamentários a finalidades específicas. Não obstante, os impostos podem ser utilizados em caráter de extrafiscalidade, ou seja, de maneira a estimular ou não certo comportamento e, conseqüentemente, atingir determinada finalidade. Nesse caso, há nítido caráter intervencionista da tributação sobre o Domínio Econômico.

¹⁰PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 70.

¹¹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Assim, causa para se cobrar impostos é a necessidade do Estado de sustentar os gastos gerais da coletividade que não podem ser imputados a um ou a outro contribuinte específico. Por isso, há a criação desses tributos, de forma a respeitar as características gerais e, por meio da manifestação de capacidade contributiva de cada um, ocorre a respectiva cobrança. Nesse sentido, esse princípio da capacidade econômica é basilar e indispensável para se justificar a cobrança de uns em detrimento de outros, a fim de cobrir esses gastos comuns a toda a sociedade, sem que haja quebra no princípio da isonomia.

Explica-se: o legislador escolheu fatos geradores específicos que, ao realizá-los, no tempo e na forma da lei, os indivíduos tornam-se devedores daquele imposto. Desse modo, se A comprou uma casa, ele manifestou um signo presuntivo de riqueza, por meio do consumo, diferente de B, que não realizou essa compra, o que justifica que A pague imposto sobre esse fato e B não. Nesse caso, como já previamente estabelecido por lei, esse contribuinte terá de pagar o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), definido pelo legislador como o imposto incidente sobre compra e venda de bens imóveis.

Além disso, por serem gastos gerais de toda a sociedade, não se pode mensurar quanto cada indivíduo utiliza desse serviço. Por isso, faz-se necessária a cobrança de impostos, que são riquezas desvinculadas de qualquer fim e permitem ao Estado realizar a manutenção desses custos.

As hipóteses tributárias passíveis de se cobrar impostos devem ser definidas por lei e ter um viés econômico, de maneira a diferenciar contribuintes que podem ou não colaborar com a manutenção estatal, o que justifica a importância da capacidade contributiva na escolha de cada fato gerador de um imposto. Aqui, vale destacar que a capacidade contributiva é necessária, mas não suficiente para se justificar a tributação. O legislador não pode instituir um tributo exclusivamente em razão da existência de capacidade econômica, mas somente pode fazê-lo por meio de lei.

Nesse âmbito, a Constituição Federal, delimitou, em seus artigos 153, 155 e 156, situações que o constituinte julgou serem passíveis de diferenciação econômica dos indivíduos e, por consequência, tributáveis por impostos. Assim, esse dispositivo separou competências tributárias entre os entes federados, a fim de se evitar uma bitributação – fenômeno por meio do qual mais de um ente tributaria uma mesma manifestação de riqueza – e esta atribuição constitucional de competências ocorreu de forma rígida, como será tratado no tópico abaixo.

1.4 Regras de competências tributárias

Antes de iniciar a análise da incidência tributária dos dois impostos em questão (ICMS e ISSQN), faz-se necessário destacar que a Constituição Federal, apesar de não criar tributos, delimitou competências tributárias a cada um de seus entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), ou seja, atribuiu a eles capacidade para expedirem normas para a cobrança de tributos. Ao realizar essa divisão, o legislador constitucional fixou limites para a criação de tributos, vez que o fez por meio de regras de competência, e essas, por si só, não criam obrigações tributárias, mas autorizam os entes federados a exercer essa competência e a instituírem os tributos permitidos pela Constituição.

As regras de competência criadas pelo Estado são heterônomas e não permitem sua análise de maneira fluida, conforme suas alterações no tempo, pois fazer isso seria transformá-las em regras autônomas, como as regras dispostas em um contrato, sem qualquer segurança jurídica entre as partes. Por isso, os termos constitucionalmente postos não podem ter seus significados alterados de acordo com a evolução de suas propriedades pelo tempo, de maneira automática, mas apenas mediante o que autoriza a Constituição. Permitir essa mudança sem fulcro no mais alto instrumento de regulação de nosso ordenamento é o mesmo que retirar seu caráter rígido e vinculante aos destinatários, com latentes violações aos direitos de todos e todas.

Nesse escopo, Humberto Ávila aponta que as regras de competência não permitem que os entes federados regulem a si próprios, vejamos:

Por conseguinte, não se afigura correto asserir que as regras de competência tenham a função de permitir que os entes federados regulem a si próprios. Fazê-lo implicaria retirar-lhes o caráter heterolimitador, pelo afastamento da vinculação de seus destinatários a proibições ou comandos estabelecidos por outra autoridade ou cristalizados em outra fonte. Dessa constatação resulta, por exemplo, que a regra de competência que atribui aos Municípios o poder de instituir impostos sobre a prestação de serviços não tem a função de permitir que eles regulem a si próprios definindo, eles mesmos, o que entendem deva o termo “serviço” significar. Se o fizesse, deixaria de ser uma norma heterônoma.¹²

Sobre isso, é importante indicar que o texto constitucional foi pautado em conceitos, rígidos e fechados, e não em tipos, fluidos e abertos. Assim, legitimar a fluidez nos significados dos termos constitucionais, de maneira a entendê-los como tipos e não como conceitos, é alegar que o destinatário da regra é quem determina seu conteúdo. No entanto,

¹²ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 31.

isso viola diretamente a hierarquia de normas e as regras previstas em nosso Estado Democrático de Direito, pois este possui como fundamento principal a promoção e a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Especificamente no Sistema Constitucional Tributário, como já mencionado, há a postulação da regra da legalidade tributária no artigo 150, inciso II, de maneira a frisar que o constituinte criou limitações e proibições ao poder de tributar, de modo que a tributação só pode ocorrer caso haja previsão em lei e essa lei precisa ser previamente autorizada pela Carta Magna, por meio dessa divisão de competências tributárias. Essa divisão fixa dos conceitos constitucionais é necessária, pois se um contribuinte não sabe que o fato A é regulado, nem que sua prática gera a consequência Z, não se pode esperar que ele atue em diretrizes conforme o ordenamento, muito menos que aceite as consequências, uma vez que estas não foram bem estabelecidas¹³.

Nesse sentido, fica claro que a alteração de um conceito constitucional não é de competência do legislador ordinário, conforme Eduardo Sabbag¹⁴, não podendo a legislação infraconstitucional deturpar e modificar conceitos e suprimir requisitos delimitados na Carta Magna, sob pena de se contaminar toda a hierarquia de normas de nosso ordenamento jurídico. Dentro disso, ressalta-se Humberto Ávila, ao dispor sobre essa impossibilidade:

[...] as regras constitucionais atributivas de competência incorporam conceitos previstos no direito infraconstitucional pré-constitucional. O conceito infraconstitucional pré-constitucional alçado ao nível constitucional não pode ser modificado pelo legislador infraconstitucional pós-constitucional. Como esta proibição decorre do próprio sistema constitucional, a previsão constante do artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo a qual o legislador infraconstitucional não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, tem caráter meramente expletivo: a proibição de alteração de conceitos constitucionais, postos ou pressupostos, decorre da supremacia constitucional, servindo o dispositivo do Código como explicitação daquilo que decorre implicitamente da superioridade hierárquica da CF/88.¹⁵

Nesse escopo, vale mencionar Sahid Maluf, acerca do poder constituinte originário:

O Poder Constituinte originário apresenta três caracteres principais: é inicial, autônomo e incondicionado. É inicial porque não se funda noutro mas é dele que derivam os demais poderes. É autônomo porque não está subordinado a nenhum outro. É incondicionado porque não está subordinado a nenhuma condição, a nenhuma forma.¹⁶

¹³ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 14.

¹⁴SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2018, p. 358.

¹⁵ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, 2005, p. 123-124.

¹⁶MALUF, Sahid. **Direito Constitucional**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967, p. 27.

Com efeito, após delimitada a competência do legislador infraconstitucional frente à rigidez da Constituição Federal, passemos à análise pormenorizada de dois impostos que seus entes federados pretendem alargar a hipótese de incidência tributária para abarcar as atividades de *Streaming*, por ser uma manifestação de capacidade econômica antes não prevista pelo ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam: o ICMS e o ISSQN.

2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA

Após identificadas algumas das particularidades do Sistema Tributário Nacional e dos tributos, especialmente dos impostos, bem como a rigidez das regras de competência dispostas na Constituição, esse capítulo pretende demonstrar os critérios da regra matriz de incidência tributária do ICMS, à luz da jurisprudência das cortes superiores.

2.1 Critério material (fato gerador)

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, indica que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre “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”¹⁷, o que ocasionou na criação do ICMS.

Por isso, vale indicar a definição do conceito de mercadoria, que é o bem corpóreo ou virtual resultante de alguma atividade de produtor, industrial, comerciante ou importador, na intenção de haver sua distribuição para consumo de outrem. No entanto, a Constituição Federal ampliou esse conceito, ao submeter o fornecimento de energia elétrica como passível de cobrança desse imposto, pelo artigo 155, §3º, desse dispositivo, ou seja, incluiu um bem incorpóreo ao conceito de mercadoria anterior¹⁸.

Isso posto, o ICMS é o imposto incidente sobre operações que envolvam a circulação de mercadorias, desde que haja um negócio jurídico mercantil, qual seja: a transmissão de um direito de posse ou de propriedade, que dê direito ao outro de usar, de gozar e de dispor da coisa, nos termos do Código Civil de 2002, indicados a seguir:

¹⁷BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

¹⁸PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 250.

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.¹⁹

Assim, o simples fato de possuir ou de ser proprietário do objeto não é fato gerador do ICMS, mas a venda e a troca de mercadoria o são. Para a permuta ser tributável por esse imposto, os bens mercantis devem apresentar valor equivalente, uma vez que, caso haja desigualdade econômica, haverá doação dessa parte excedente e, sobre ela, incidirá o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), de competência também estadual, e não o imposto em tela²⁰.

A Lei Complementar nº 87 de 1996 – Lei Kandir²¹ – dispõe sobre o ICMS e indica seus os fatos geradores, quais sejam: (i) o fornecimento de alimentação em restaurantes, bares e similares, com a simultânea prestação de serviços, incidindo sobre o valor total da operação; (ii) serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; (iii) prestações de serviços de comunicação, quando onerosas; (iv) fornecimento de mercadorias com serviços fora da competência municipal; (v) quando a lei complementar específica aos impostos sobre serviços assim determinar; (vi) sobre a entrada de produtos do exterior; (vii) serviços prestados ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior; (viii) sobre a entrada de petróleo e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais.

Conforme mencionado, excepcionalmente, alguns itens sujeitos à incidência do ISSQN, de competência municipal, terão incidência de ICMS, quando a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003 mencionar isso. A título exemplificativo, nota-se o item 1.09 desse dispositivo, que retira parte do serviço mencionado (de disponibilização de conteúdos por meio da internet, sem cessão definitiva) do âmbito de incidência do ISSQN e indica que sobre os conteúdos das prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado haverá tributação pelo ICMS²²:

¹⁹BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

²⁰BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

²¹BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

²²BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília,

Cumpra indicar que o comodato – empréstimo gratuito de bens – e as atividades societárias – fusão, cisão, incorporação e transformação – não caracterizam operações mercantis, o que afasta a incidência do imposto em tela, entendimento este pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, como nota-se no Recurso Especial nº 242.721/SC, de relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros²³.

Além disso, não constituem fato gerador desse imposto a dação em pagamento, a fabricação para consumo próprio, nem a consignação, pois, nesta última, a venda só será efetivada quando da alienação a terceiro, em momento futuro. A mera expectativa não é capaz de ensejar a tributação por esse imposto, pois só há que se falar em fato gerador de ICMS sobre a concretização de direitos de posse ou de propriedade, como supracitado.

Ainda, sobre a demanda contratada de energia elétrica não incide ICMS, pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal, firmado em sede de Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário nº 593.824/SC, de relatoria do Ministro Edson Fachin, perante o qual se definiu a seguinte tese:

A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor.²⁴

DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

²³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 242.721/SC**. TRIBUTÁRIO - ICMS - COMERCIAL - SOCIEDADE COMERCIAL - TRANSFORMAÇÃO - INCORPORAÇÃO - FUSÃO - CISÃO - FATO GERADOR - INEXISTÊNCIA. I - Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial. II - A sociedade comercial - pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III - Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV - A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS. [...] Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, 17 de setembro de 2001. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=42930&num_registro=199901162076&data=20010917&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2020.

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.824/SC**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA. 1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”. [...] 4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada. 5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”. 6. Recurso extraordinário a que nega provimento. Relator: Min. Edson Fachin, 27

Desse modo, confirmou-se que o imposto em questão incide apenas sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, sem que a mera disponibilização da demanda de potência não utilizada possa ser utilizada como base de cálculo para tal. Isso se justifica pelo fato de que a simples expectativa de circulação de mercadoria não é tributável, o que só ocorre com a efetiva utilização de energia elétrica pelo consumidor.

Com efeito, na tentativa de tributação da atividade *Streming*, os Estados pretendem fazer sobre eles incidir o ICMS-operações. Aqui, vale mencionar que esse imposto somente pode incidir sobre operações de dar, a partir da efetiva entrega ao consumidor de algum bem corpóreo.

2.2 Critério espacial

O ICMS só é passível de incidência na ocorrência de circulação da mercadoria, ou seja, quando houver a passagem dessa de um indivíduo para o outro, sob algum título jurídico, podendo essa alteração ser física ou econômica. Assim, a mera saída física do bem não faz incidir esse imposto, mesmo que para um estado distinto, pois deve envolver contribuintes diversos.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal é o de que a simples mudança de local da mercadoria, quando feita de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência da propriedade, não se amolda às hipóteses de incidência desse imposto, uma vez que, para isso poder ocorrer, pressupõe-se a mudança na titularidade do proprietário ou do possuidor. Nesse mesmo sentido, ressalta-se a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.²⁵

Assim, confirma-se a tese de que a troca de sede ou de filial com o deslocamento de mercadorias de um local a outro não é apta a fazer incidir o ICMS, embora ocorra a saída de bens, de modo que deve haver a mudança na titularidade para que se caracterize o fato gerador desse imposto.

de abril de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>. Acesso em: 07 nov. 2020.

²⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça [1996]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 11 nov. 2020.

2.3 Critério temporal

O critério temporal de um imposto equivale ao momento em que se considera consumado o fato gerador do imposto, ou seja, ao momento em que surge a obrigação tributária, pois há a subsunção do fato concreto à norma abstrata. Assim, quanto ao ICMS, seu fato gerador ocorre na saída das mercadorias de um local em direção a outro, de titularidade diversa ou, em caso de importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do desembarço aduaneiro.

Sobre isso, foi firmada a Súmula nº 661 do Supremo Tribunal Federal e transformou-se na Súmula Vinculante nº 48, que dispõe: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”²⁶, o que corrobora esse entendimento.

Nesse escopo, menciona-se o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 830.849/SP do Supremo Tribunal Federal, de relatoria da Ministra Ellen Gracie²⁷, que indica esse posicionamento firmado de que o fato gerador desse imposto em operações de importação ocorre com seu desembarço aduaneiro.

2.4 Critério pessoal (sujeitos)

Os entes federados competentes para instituir o ICMS são os Estados e o Distrito Federal. No entanto, a Constituição Federal dispõe que, em relação às operações e prestações de importação, cabe ao Estado onde estiver o domicílio ou o estabelecimento do destinatário

²⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 48**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [2015]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2505>. Acesso em: 07 nov. 2020.

²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 830.849/SP**. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DEFINIÇÃO DA AUTORIDADE COATORA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA STF 279. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FATO GERADOR. COBRANÇA POR OCASIÃO DO DESEMBARÇO ADUANEIRO. LEGITIMIDADE. SÚMULA STF 661. 1. O Tribunal de origem, com fundamento no conjunto fático-probatório dos autos, verificou a ocorrência de equívoco na indicação da autoridade coatora pelo impetrante. Incide, na espécie, o óbice da Súmula STF 279. 2. O Supremo Tribunal Federal entende que o fato gerador do ICMS sobre a aquisição de mercadorias importadas do exterior é o desembarço aduaneiro, o que autoriza a cobrança do ICMS nesse momento. Incidência da Súmula STF 661. 3. O destinatário da mercadoria tem domicílio no mesmo Estado onde se deu o desembarço aduaneiro, motivo por que não se aplica o entendimento consagrado nesta Corte segundo o qual o sujeito ativo da relação tributária do ICMS é o Estado onde está domiciliado o estabelecimento destinatário do bem, pois essa última hipótese refere-se à definição do local da ocorrência do fato gerador quando o desembarço aduaneiro é realizado em Estado diverso daquele onde estiver domiciliado o destinatário jurídico da mercadoria. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Relatora: Min. Ellen Gracie, 02 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626148>. Acesso em: 07 nov. 2020.

da mercadoria, bem ou serviço, em seu artigo 155, inciso IX, alínea “a”²⁸. Isso é confirmado pela tese firmada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo em Recurso Extraordinário com Agravo nº 665.134/MG, de relatoria do Ministro Edson Fachin²⁹.

Por isso, em caso de importações de bens, mercadorias ou serviços, a sistemática desse imposto permite que haja maior flexibilidade e operacionalidade, de modo que os bens importados por uma pessoa situada em um Estado possam adentrar fisicamente em um local de outro Estado e, mesmo assim, destinarem-se a outro Estado ou ao Distrito Federal.

Ademais, o sujeito passivo da obrigação tributária, no caso desse imposto, é “[...] qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...], ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”, nos termos do artigo 4º da Lei Kandir³⁰. Além disso, a lei estadual específica pode estabelecer um substituto tributário, que será responsável pelo pagamento do imposto.

Com efeito, por ser um imposto não cumulativo, ou seja, que permite a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadorias com o montante anteriormente cobrado pelo mesmo ou por outro Estado, o sujeito passivo tem o direito de creditar-se desse crédito de imposto anteriormente cobrado na entrada de mercadoria, real ou

²⁸BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

²⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 665.134/MG**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, “D” E “E”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. 1. Fixação da seguinte tese jurídica ao Tema 520 da sistemática da repercussão geral: “O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.” [...] 5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; [...] Relator: Min. Joaquim Barbosa, 27 de abril de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689676>. Acesso em: 07 nov. 2020.

³⁰BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. de 2020.

simbólica, em seu estabelecimento, inclusive a que for destinada a uso, a consumo ou a ativo permanente. Apenas não permitem esse direito a crédito as mercadorias resultantes de operações isentas ou não tributadas, pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87 de 1996³¹.

2.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil e o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de modo que sempre deve envolver onerosidade. Vale mencionar que a Lei Complementar nº 87 de 1996 determina que os descontos condicionais não reduzem a base de cálculo, apesar de diminuírem o preço das mercadorias, ao dispor que “integram a base de cálculo os descontos concedidos sob condição”, em seu artigo 13, §1º, inciso II, alínea “a”³², o que não ocorre com os descontos incondicionais, pois estes sim reduzem o valor-base.

No entanto, utilizar uma base de cálculo maior do que o benefício efetivamente adquirido pelo contribuinte fere os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade, além de demonstrarem ausência lógica ao permitir que apenas descontos incondicionais reduzam a base de cálculo. Isso porque o desconto percebido pelo contribuinte em ambos os casos (descontos condicionais ou incondicionais) será o mesmo, apesar da tributação ser diferente.

Ademais, em regime de substituição tributária, a base de cálculo será (i) o valor da operação ou da prestação realizada pelo contribuinte substituído, em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes; ou (ii) o somatório do valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, mais o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, além da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou às prestações subsequentes, conforme o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996.

³¹BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

³²BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Além disso, a Constituição Federal indica que quando a operação for realizada entre contribuintes ou tiver como objeto produto destinado à industrialização ou à comercialização e for fato gerador tanto do ICMS quanto do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o montante relativo ao IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, por seu artigo 155, inciso XI³³. Consequentemente, o montante do IPI poderá integrar a base de cálculo do ICMS quando o a operação for realizada entre contribuintes e não contribuintes ou o produto não for destinado à industrialização ou à comercialização, destinando-se a consumo ou a ativo fixo do comprador.

Quanto à alíquota, cumpre apontar alguns incisos do artigo 155 da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, a seguir:

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; [...]

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

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

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

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; [...]³⁴

³³BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

³⁴BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Assim, por competência do Legislativo as alíquotas podem figurar entre valores mínimos e máximos, previamente definidos. O ICMS deve ser recolhido no Estado de origem em que a mercadoria saiu em direção ao consumidor final, à alíquota interna, após a emissão de sua fatura, mesmo que sua venda tenha sido negociada em outro local, por alguma filial, de acordo com entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 67.025/MG, de relatoria da Ministra Eliana Calmon³⁵.

Por isso, a alíquota interestadual decorre da remessa da matriz para sua filial fictícia e não da saída física da mercadoria desse Estado que a recebeu para seus consumidores finais.

³⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 67.025/MG**. TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL – ICMS - INCIDÊNCIA - ALÍQUOTA INTERNA SAÍDA DA MERCADORIA DE ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRO ESTADO - CONSUMIDOR FINAL - NEGÓCIO REALIZADO ATRAVÉS DA EMPRESA FILIAL. 1. O ICMS deve ser recolhido pela alíquota interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, através da empresa filial. [...] Relatora: Min. Eliana Calmon, 23 de maio de 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=74791&num_registro=199500263564&data=20000925&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2020.

3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA

Este capítulo será pautado na demonstração dos critérios da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, à luz da jurisprudência das cortes superiores, de modo que se possa, no próximo capítulo, realizar a análise de ambos os impostos (ICMS e ISSQN) frente à tecnologia em questão: o *Streaming*.

3.1 Critério material (fato gerador)

A Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, dispôs que compete aos Municípios instituírem impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”³⁶. Desse modo, o ISSQN foi criado com nítido caráter residual quanto ao ICMS, acima já indicado e de competência estadual e distrital.

Inicialmente, cumpre indicar o conceito constitucional de serviço e, por consequência, o fato gerador desse imposto. Esse conceito foi originado no artigo 1.216 do Código Civil de 1916³⁷, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Como a Carta Magna não alterou esse conceito preexistente, elevou-o ao nível constitucional³⁸. Sobre isso, Aires Fernandino Barreto definiu serviço como “todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)”³⁹.

No entanto, o autor indica que não basta a existência de um serviço, pois este deve ser tributável. Desse modo, para que o Município tenha autorização constitucional para fazer incidir sobre certa manifestação de riqueza o ISSQN, cada atividade deve amoldar-se ou não ao conceito de serviço tributável. Assim, a Constituição Federal delimitou de modo rígido e exaustivo o que poderia ser passível de tributação pelos Municípios.

Além disso, conforme disposto na doutrina, um serviço pode ser tributado somente quando se enquadrar em determinados requisitos cumulativos, quais sejam: (i) a existência de

³⁶BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

³⁷BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República [1916]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

³⁸LEÃO, Martha; DIAS, Daniela. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**. 41ª ed. São Paulo: IBDT, 2019.

³⁹BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

esforço humano; (ii) a manifestação de conteúdo econômico; (iii) com objetivo do prestador de receber contraprestação monetária; (iv) a utilidade do serviço prestado pelo destinatário; (v) o prestador e o destinatário do serviço forem pessoas distintas; (vi) a inexistência de subordinação; (vii) a prestação do serviço deve ocorrer por pessoa de direito privado; e (viii) não compreendido na esfera tributária de competência de outros tributos.

A Carta Magna indica essa necessidade de haver esforço humano para que seja caracterizado um serviço, pois, ao descrever de forma genérica os fatos que podem ser utilizados como geradores ISSQN, o constituinte destacou, implicitamente, a ideia de a atividade humana ser indispensável. Por isso, é imprescindível que haja uma obrigação de fazer para que a atividade se sujeite à tributação pelo ISSQN. Entretanto, o esforço humano é indispensável, mas não suficiente para a sujeição à tributação pelo ISSQN, visto que deve haver esforço humano com uma obrigação de fazer algo para outrem, entendendo-se por fazer como “execução, elaboração, o fazimento de algo até então inexistente”, nas palavras de Aires Fernandino Barreto⁴⁰.

Por isso, imprescindivelmente, o serviço deve apresentar um conteúdo econômico e deve haver contraprestação monetária para que seja submetido à tributação pelo ISSQN, de maneira que a intenção do fazer seja de desempenhar alguma atividade econômica com objetivo em lucro e em auferimento de renda, o que exclui a tributação de atividades filantrópicas, por exemplo. Assim, para ser tributada como um serviço, a atividade deve ter cunho negocial e deve haver uma contraprestação por sua execução⁴¹, sob pena de se violar diretamente a capacidade contributiva indicada na Constituição Federal, em seu artigo 145, §1º, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴²

Ato contínuo, pela lógica de que deve existir um trabalho feito para outrem, nota-se a impossibilidade de se tributarem os serviços prestados para si mesmo, pois ausente o teor

⁴⁰BARRETO, Aires F.; BARRETO Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 55.

⁴¹BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 88.

⁴²BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

negocial e econômico da atividade. Nesse sentido, infere-se que o núcleo do antecedente da regra-matriz da incidência tributária do ISSQN é a prestação de serviço e não o serviço propriamente considerado, pois isso permitiria que se tributasse uma contratação de serviço ou, ainda, o serviço em si mesmo.

Ainda, não há que se falar em tributação de serviço prestado por intermédio de vínculo empregatício, já que a tributação pelo ISSQN ocorre em razão do proveito econômico auferido pelo prestador do serviço e, ao contrário disso, quando há vínculo de subordinação, quem recebe proveito da prestação do serviço é o empregador e não quem executa a atividade.

Além disso, cumpre indicar que somente podem ser tributados serviços sob o regime de Direito Privado, em razão da imunidade constitucional da esfera pública, pois, ao ser prestado por um ente político, o serviço é considerado como público, sem que possa haver incidência de ISSQN.

Por fim, como último requisito, os serviços só podem ser tributados por esse imposto caso não estejam no âmbito de incidência do ICMS, pela redação constitucional, como já apontado. Ou seja, não se pode falar em ISSQN sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como sobre serviços de comunicação. O que vale dizer: os Estados somente podem tributar esses dois serviços, já que todos os outros são de competência municipal, enquanto o Distrito Federal pode tributar todos eles.

Resumidamente, Aires Fernandino Barreto define um serviço tributável da seguinte forma:

Serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Ressaltamos que se trata de esforço humano a terceiros. É inafastável a existência de dois polos: alguém desenvolve uma atividade humana em favor de outrem, aquele que o recebe. Se assim não for, não poderemos cogitar de serviço, porque “esforço para si próprio” serviço não é. Não há aí, serviço tributável, à mingua de relação jurídica. Destacamos, ainda, o conteúdo econômico porque a Constituição afasta (em virtude do princípio da capacidade contributiva veiculado no §1º do art. 145 da Constituição Federal), seja em relação ao ISS, seja em relação a quaisquer outros impostos, a tributação de fatos despidos desse conteúdo. Dissemos mais, que o serviço haveria de ser prestado sob o regime de direito privado, porque serviço público é intributável, por via da alínea a do art. 150, VI da CF, que contempla a chamada imunidade recíproca. Serviço público não é tributável por via de impostos. Salientamos o caráter negocial porque afastado está o chamado serviço filantrópico, familiar, altruístico.⁴³

⁴³BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 88.

No entanto, é importante mencionar que há decisões recentes proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que se distanciam desse conceito de serviço acima, ao dar a ele um conteúdo econômico, como nota-se no Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux⁴⁴, que legitimou a incidência de ISSQN sobre contratos de planos de saúde.

Ainda, o Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes⁴⁵, autorizou a incidência desse imposto sobre contratos de franquias. Sobre isso, tanto esse julgado de planos de saúde, supramencionado, quanto o de franquias tratam de obrigações complexas, que são aquelas em que no núcleo da contratação há operações mistas, com uma obrigação de dar juntamente a uma obrigação de fazer, de modo que há tanto uma mercadoria quanto um esforço humano, o que justifica a incidência de ISSQN.

Ademais, o conceito de serviço presente na Constituição Federal deve ser interpretado de maneira necessária, rígida e exaustiva, sem que se dê a ele um conteúdo sugestivo, flexível e exemplificativo. Por isso, é importante lembrar que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003 é taxativa. Contudo, durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 784.439, de relatoria da Ministra Rosa Weber, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento, permitindo interpretação extensiva aos itens ali elencados⁴⁶.

⁴⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. [...] 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. [...] 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. [...] 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. [...] 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, [...] Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁴⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido. Relator: Min. Gilmar Mendes, 29 de maio de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁴⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439/DF**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE

Por meio desse julgamento, a Suprema Corte editou a Tese 296, qual seja:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o artigo 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

A partir dela, de maneira implícita, houve violação à taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, ao permitir que seja feita sobre ela uma interpretação extensiva. Assim, essa Tese 296 do Supremo Tribunal Federal apresenta um grave problema, por romper ainda mais com a segurança jurídica do ordenamento brasileiro, de maneira a retirar a previsibilidade e a permitir que os contribuintes sejam tributados sem previsão específica, em desacordo com a Constituição.

Desse modo, o Município não pode alargar uma norma posta constitucionalmente apenas para fazer incidir o ISSQN sobre serviços que não respeitam o conceito de serviço indicado pela Constituição, como ocorre no caso de tributação de *Streaming*, cujo núcleo da contratação é distinto de uma obrigação de fazer, como será indicado mais adiante.

3.2 Critério espacial

As definições dos limites espaciais de cobrança do ISSQN são de elevada importância, de maneira que a prestação de serviços só gerará efeitos jurídicos se ocorrer dentro do perímetro territorial de determinado Município ou do Distrito Federal.

A fim de tentar dirimir conflitos, a Constituição indicou que não cabe aos Municípios a tributação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por serem de competência estadual e distrital, nos termos de seu artigo 155, inciso II.

QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. [...] 5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. [...] 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. [...] Relatora: Min. Rosa Weber, 29 de junho de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 07 nov. 2020.

Contudo, não são raros os conflitos de competências entre Municípios distintos, ou seja, em que há cobrança de ISSQN por dois ou mais Municípios, vez que todos se entendem competentes para tributar o mesmo fato. Isso ocorre, pois, diversas vezes, os prestadores de um serviço, estabelecidos ou domiciliados em um Município, prestam esses serviços em outro Município, o que ocasiona conflitos de competências de leis tributárias municipais⁴⁷. Bem por isso, a Carta Magna atribuiu à lei complementar a finalidade de dirimir conflitos de competências, em âmbito tributário, em seu artigo 146, inciso I⁴⁸.

Nesse sentido, revela ser imprescindível a definição dos limites territoriais de cobrança do ISSQN por cada Município. Assim, a lei complementar deve ser específica quanto ao local em que será tributado cada serviço, a fim de distinguir quando isso ocorrerá no local da prestação do serviço, no estabelecimento, na sede da empresa, na filial, entre outros, o que ocorre no artigo 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003, abaixo indicado, em partes:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; [...]

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; [...]

Em muitos casos, apesar de haver essa especificação em lei, a jurisprudência, ao analisar conflitos entre mais de um Município, tem posição firmada no sentido de que a competência para cobrar o imposto é a do local da prestação do serviço, onde ocorre o fato gerador, como nota-se no Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 304.493/SP do Superior Tribunal de Justiça⁴⁹.

⁴⁷BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

⁴⁸BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁴⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 304.493/SP**. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o julgamento pelo colegiado do agravo regimental interposto contra decisão singular do

Ainda, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte realiza a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, além de configurar unidade econômica ou profissional, independente da denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, entre outros.

3.3 Critério temporal

No caso do ISSQN, o seu fato gerado só pode ser considerado como ocorrido no momento da prestação do serviço, visto que essa é a sua materialidade. Nesse sentido, Marçal Justen Filho simplifica esse fato:

Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria o de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal.⁵⁰

Com efeito, a tentativa de se tributar por meio de ISSQN um fato anterior à ocorrência da prestação efetiva do serviço é claramente ilegal, vez que contrária à determinação dos artigos 113, § 1º; 114 e 116, do Código Tributário Nacional, por meio do qual a obrigação tributária principal (a obrigatoriedade de pagamento do tributo) só surge com a ocorrência do fato gerador e esse, por sua vez, é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”⁵¹.

Tal entendimento é confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, a título exemplificativo, no Recurso Especial nº 198.182/SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, em que se ressalta parte de seu voto abaixo:

relator supera a alegação de supressão de instância e de eventual ofensa ao art. 557, do CPC. 2. Para Corte a quo, a competência tributária para a cobrança do ISSQN se fixa a partir do local da prestação do serviço, isto é, onde se dá o fato gerador. 3. Ao decidir assim, o tribunal estadual dissentiu da jurisprudência desta Corte Superior que já decidiu: "a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). Agravo Regimental improvido. Relator: Min. Humberto Martins, 13 de agosto de 2013. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=\(\(\(AGARESP.CLAS.\)+E+\(@NUM+=+%22304493%22\)\)+OU+\(%22AGRG+NO+ARESP%22+ADJ+\(%22304493%22.SUCE.\)\)\).PART.\)\)+E+@CDOC=%221290544%22&thesaurus=JURIDICO](https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=(((AGARESP.CLAS.)+E+(@NUM+=+%22304493%22))+OU+(%22AGRG+NO+ARESP%22+ADJ+(%22304493%22.SUCE.))).PART.))+E+@CDOC=%221290544%22&thesaurus=JURIDICO). Acesso em: 11 nov. 2020.

⁵⁰FILHO, Marçal Justen. ISS – o Imposto sobre Serviços na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. 46ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 138.

⁵¹BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no art. 105, III, "a" e "c", da CF, visando reformar acórdão que entendeu ser legal a cobrança antecipada do ISS sobre bilhetes de ingressos emitidos. Assevera o recorrente que a antecipação da cobrança de tributos, sobre os ingressos ainda não vendidos, viola os arts. 114 e 116, do Código Tributário Nacional, além de contrariar jurisprudência desta Corte. Relatados, decido. Os dispositivos legais tidos como violados não foram ventilados no acórdão hostilizado, o que impede a apreciação desta parcela do recurso, incidindo na hipótese, por analogia, as Súmula 282 e 356, do STF. Outrossim, observo que a divergência trazida à colação atende ao preceituado no art. 255, do RI/STJ, viabilizando o prosseguimento deste recurso através da alínea "c", do permissivo Constitucional. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato imponible se configura no momento da venda do ingresso, sendo inviável deslocar este momento antecipando-o para a emissão dos bilhetes uma vez que a natureza do evento não possibilita prever com segurança a concretização no mundo real da hipótese de incidência.⁵²

Por isso, não há que se falar em incidência do ISSQN, por exemplo, sobre a mera chancela de ingressos, como esse caso do Recurso Especial acima, pois há mera expectativa de que ocorra um serviço, mas não a sua efetiva prestação. Portanto, só a partir desse momento é que se pode falar em ocorrência do fato gerador desse imposto.

3.4 Critério pessoal (sujeitos)

O ISSQN é um imposto de competência ativa tanto dos Municípios quanto do Distrito Federal e, em regra, do local onde se realiza a prestação do serviço.

Ato contínuo, Paulo de Barros Carvalho dispõe sobre o critério pessoal ativo da regra matriz de incidência de um tributo, com a seguinte redação:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir: a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitados, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspira contra a indicação de sujeito de direito, pessoa física, arrecadar taxas, por exemplo.⁵³

⁵²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 198.182/SP**. Relator: Min. Francisco Falcão, 31 de março de 2000. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=%40DOCN%3D%22000148976%22&thesaurus=&p=true>. Acesso em: 11 nov. 2020.

⁵³CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 383.

Entretanto, apesar de haver essa possibilidade, todos os Municípios e o Distrito Federal são titulares da competência e exercitam a capacidade tributária, o que torna desnecessário que a lei mencione expressamente qual é o sujeito ativo da obrigação tributária.

Quanto ao sujeito passivo, o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, por determinação da Lei Complementar nº 116 de 2003, em seu artigo 5º. No entanto, vale apontar seu artigo 6º:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. [...] ⁵⁴

Desse modo, os Municípios e o Distrito Federal poderão atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a um terceiro, desde que o façam de maneira expressa e esta seja vinculada ao fato gerador na prestação de serviço em questão.

3.5 Critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)

Paulo de Barros Carvalho doutrina que a base de cálculo se encontra no consequente da norma tributária, em seu mandamento, e não em seu antecedente ou hipótese de incidência tributária. Além disso, a base de cálculo possui mesma relevância que a hipótese de incidência, conforme nota-se no trecho abaixo:

No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa. ⁵⁵

⁵⁴BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁵⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 80.

Em regra, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, de acordo com o artigo 7º da Lei Complementar nº 116 de 2003⁵⁶. Ainda, sua base de cálculo não abrange os valores referentes a tributos exigidos por outros entes; as despesas e os valores de terceiros; os descontos concedidos; nem os meros reembolsos de despesas, correções monetárias e juros.

Ato contínuo, a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a competência para fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN, conforme o artigo 156, § 3º, inciso I⁵⁷. Com efeito, a Lei Complementar nº 116 de 2003 estabeleceu, de um lado, a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) e, de outro lado, a alíquota mínima de 2% (dois por cento), em seus artigos 8º e 8º-A, respectivamente.

Por esse motivo, qualquer lei municipal que extrapole esse percentual de 5% (cinco por cento), na tentativa de tributar um serviço em alíquota maior, será inconstitucional, visto que deve respeitar, imprescindivelmente, a Carta Magna, que atribuiu tal função à lei complementar.

⁵⁶BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁵⁷BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

4 TECNOLOGIA DE *STREAMING*

Após a exposição dessas especificidades, passa-se a indicar o que é a tecnologia de *Streaming*, a fim de compará-la à regra matriz de incidência de ambos os impostos em questão, de maneira a revelar que a atual redação constitucional não permite que sobre essa atividade incida ICMS nem ISSQN. Por fim, caberá a indicação das possibilidades efetivas de se tributar essa atividade, em concordância à Constituição Federal.

4.1 Características do *Streaming*

Inicialmente, vale indicar que a palavra *stream* pode ser definida como riacho, córrego ou corrente⁵⁸, em tradução do inglês. Bem por isso, a tecnologia de *Streaming* é aquela em que há uma transmissão de dados de tal modo que se assemelha a uma corrente, em metáfora ao fluxo de água de um riacho. Ainda, *Streaming* pode ser entendido como a disponibilização onerosa de conteúdos de multimídia protegidos por direitos autorais, como músicas, séries e filmes, para usuários que os reproduzem à medida de seu recebimento, o que geralmente ocorre por meio de assinatura mensal⁵⁹.

Betina Grupenmacher define essa tecnologia nos termos abaixo:

O *streaming* é um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. As informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida. O download dos conteúdos de áudio e vídeo ocorre por meio do streaming, que é assim denominado por funcionar como uma corrente que atua como veículo entre o servidor e o usuário. Tal transmissão ocorre, regularmente, em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral [...] ⁶⁰

Ato contínuo, essa tecnologia é diversa ao *download* tradicional, em que o conteúdo é baixado pelo usuário e fica definitivamente armazenado em seu dispositivo. No caso do *Streaming*, as mídias são disponibilizadas por meio de uma plataforma *on-line* (*multicast* ou *boradcast*) e são armazenados temporariamente, pois são reproduzidos imediatamente aos usuários. O *multicast* permite que o conteúdo seja enviado a diversos clientes, enquanto *broadcast* possibilita a transmissão ao vivo de um conteúdo a todos os receptores da rede.

⁵⁸CAMBRIDGE DICTIONARY. Tradução de *stream* – *Dicionário Inglês-Português*. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/stream>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁵⁹SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e *streaming*. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. V. 3, n. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 119-135, p. 120-121.

⁶⁰GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do *streaming* e serviços *Over-The-Top*. Tathiane Piscitelli (Org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325.

Assim, a transmissão de conteúdos via *Streaming* ocorre por meio de *downloads* para leitura de dados imediata e, simultaneamente, há o descarte dos dados que já foram lidos, após a abertura de pacotes de dados subsequentes. Outra diferença apresenta-se no fato de que arquivos passíveis de download apenas podem ser vistos ou lidos após a conclusão da transferência de dados, mas, no *Streaming*, isso ocorre de maneira simultânea.

A título exemplificativo, ao assistir a uma série no aplicativo da Netflix, os dados são baixados ao mesmo tempo em que o usuário visualiza a continuação do vídeo, de modo que os dados anteriores são apagados. Desse modo, ao desejar retornar para rever algum ponto, o sistema necessita novamente captar esses dados da *Internet*, o que revela que já tinham sido apagados e não ficaram armazenados.

Aqui, vale estabelecer a seguinte premissa: o *download* realizado durante a emissão de conteúdos por meio de *Streaming* é instantâneo e esses dados são excluídos em seguida, sem seu armazenamento pelo usuário.

Além disso, Alberto Macedo denomina esse mecanismo que permite a execução imediata sem a necessidade de se possuir um arquivo todo como *player*, por ter a capacidade de interpretar o fluxo de arquivos⁶¹. Por isso, o *player* pode ser entendido como o aplicativo que executa o áudio ou o vídeo do dispositivo e realiza a coleta dos pacotes de arquivos, ao mesmo tempo em que disponibiliza dados contínuos ao usuário. Assim, mesmo que haja eventuais atrasos na obtenção desses pacotes, o *player* interpreta o fluxo de arquivos de modo que o conteúdo pode ser visualizado continuamente, sem atrasos.

Após a obtenção dos dados do fornecedor, eles são repassados ao consumidor por meio da *Internet*, que se utiliza da tecnologia de *buffering* para otimizar esse processo. Isso porque essa tecnologia permite o adiantamento de um curto espaço de tempo para a captação de dados, o que viabiliza a redução de instabilidades momentâneas da *Internet*, caso haja sua interrupção ou sua velocidade reduzida.

Sobre todo esse processo, menciona-se Dan Stone, em tradução livre:

O *Streaming* minimiza a quantidade de tempo que um espectador leva para começar a assistir às mídias através da *Internet* depois de iniciar uma transferência de dados; qualquer mídia que esteja assistindo é baixada enquanto assiste. De acordo com a BBC, '*Streaming* significa ouvir música ou ver vídeo em 'tempo real', em vez de baixar um arquivo para o seu computador e vê-lo mais tarde'.

⁶¹MACEDO, Alberto. Tributação das atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 514.

O *Streaming* é particularmente útil quando a velocidade da Internet de um consumidor de mídias lhe permitiria descarregar completamente os conteúdos em menos tempo do que aquele que demoraria para vê-los. Os *websites* e serviços utilizam frequentemente o *streaming* para distribuir conteúdos áudio e vídeo; programas de computador como o Microsoft Office On Demand e vários jogos de vídeo também podem ser transmitidos por ele.⁶²

Nessa toada, é importante mencionar o que é o serviço *Over-the-top*, conhecido como OTT, uma vez que por meio dele ocorre a entrega de conteúdo audiovisual aos usuários, por meio de transmissão via *Internet*, sem o envolvimento de um provedor de serviços de *Internet* na condução ou no controle das informações. Geralmente, são as plataformas que utilizamos para acessar os conteúdos, em que há produção, acesso e troca de informações entre os usuários⁶³.

De maneira semelhante, Betina Grupenmacher conceitua serviços *Over-the-top* como:

Serviços *over-the-top* são transmissões via *streaming* de áudio e vídeo. Trata-se de disponibilização provisória de conteúdo de som e imagem por meio da internet. A contratação da utilidade se dá diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo, sem a atuação de qualquer intermediário (broker).⁶⁴

Desse modo, serviços *Over-the-top* são aqueles que, em regra, são prestados por operadores cujo foco seja a produção do conteúdo veiculado e não o provimento de acesso à *Internet*. Como exemplo, destacam-se a Netflix e o Spotify, mas esses serviços não se resumem a plataformas de vídeos, podendo ser serviços de mensagem instantânea e outros conteúdos de mídias, serviços de *e-mails* e ferramentas de busca, entre outros.

Por fim, sobre o funcionamento do *Streaming*, faz-se mister destacar que o fornecimento de vídeos por meio dessa tecnologia pode ser feito de duas formas, quais sejam: (i) o *live Streaming* (ao vivo), modalidade na qual há a transmissão de um conteúdo que ocorre em tempo real; e (ii) o *video on demand* (sob demanda), que permite aos usuários assistirem conteúdos previamente gravados quando quiserem.

⁶²STONE, Dan. **What Is the Difference Between Buffering & Streaming?**. Disponível em: <https://itstillworks.com/difference-between-buffering-streaming-27518.html>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁶³CASTRO, Oona. **Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação**. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servicos-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequencias-para-sua-regulacao>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁶⁴GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do streaming e serviços Over-The-Top*. Tathiane Piscitelli (Org.). **Tributação da economia digital**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325.

Assim, na primeira modalidade, o usuário assiste a um evento que está ocorrendo naquele exato momento, necessariamente, enquanto, na segunda modalidade, pode-se assistir a eventos que já ocorreram e ficaram armazenados no sistema de dados, independente de seu tempo⁶⁵. Aquele é mais utilizado para a transmissão de esportes, enquanto este tem maior adesão para a reprodução de músicas, séries e filmes.

Em resumo, a tecnologia de *Streaming* é aquela em que o usuário, sob demanda ou ao vivo, tem acesso a conteúdos que são transmitidos pela *Internet*, de maneira instantânea, sem que os mesmos sejam armazenados em seu sistema. Com efeito, após delimitado o escopo de sua funcionalidade, passa-se a demonstrar que essa tecnologia não pode ser enquadrada a nenhum dos impostos em tela, seja por (i) haver operação de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS, nem por (ii) haver serviço tributável pelo ISSQN.

4.2 Ausência de operação de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS da tecnologia de *Streaming*

O Convênio ICMS nº 181 de 2015 foi o pioneiro a autorizar a tributação de atividades digitais, ao permitir que diversos Estados concedessem a redução na base de cálculo do ICMS, para as operações com *Softwares* e outros meios eletrônicos, disponibilizados inclusive por transferência eletrônica de dados, para que a carga tributária correspondesse a 5% do valor da operação, no mínimo, com a seguinte redação:

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.⁶⁶

Assim, embora esse dispositivo não tenha incluído a tributação exata do *Streaming*, tal Convênio motivou os Estados a inserirem essa cobrança em sua legislação interna.

Ato contínuo, o Convênio ICMS nº 106 de 2017 intitulou esse tipo de operações com

⁶⁵ZOEWEB. *Streaming ao vivo Vs. Streaming on demand*. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/streaming-ao-vivo-vs-streaming-on-demand/>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁶⁶BRASIL. **Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília: DF: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 07 nov. 2020.

Softwares e outros meios eletrônicos de mercadorias digitais. Nesse Convênio, além de mencionar as mesmas atividades da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 181 de 2015, acima disposta, sua cláusula quarta dispôs acerca das pessoas jurídicas que desenvolvem a atividade de *Streaming*. Ressaltam-se a seguir partes desse Convênio ICMS nº 106 de 2017:

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

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

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

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada: [...] ⁶⁷

Desse modo, restou clara a permissão de incidência de ICMS sobre as operações de *Streaming*. A título exemplificativo, o Estado de São Paulo logo editou o Decreto nº 63.099 de 2017⁶⁸, que inseriu no Regulamento do ICMS a tributação desses bens e mercadorias digitais.

Entretanto, há um questionamento sobre a constitucionalidade desses Convênios, vez que a Constituição Federal, em seu artigo 146, incisos I e III⁶⁹, dispõe que cabe à lei complementar solucionar conflitos de competências entre os entes federados e estabelecer normas gerais tributárias, como a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos tributos.

⁶⁷BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2017]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁶⁸BRASIL. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017**. Introdz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. São Paulo, SP: Governador do Estado de São Paulo [2017]. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁶⁹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Por isso, esses Convênios têm pretendido definir termos tributários que, em tese, são de competência de lei complementar, por definição do constituinte.

Nesse sentido, encontra-se à espera de julgamento no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia⁷⁰, que pretende afastar qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *Softwares* e congêneres, na tentativa de que haja declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106 de 2017 e de inconstitucionalidade parcial da Lei Complementar nº 87 de 1996.

No entanto, mesmo que se entenda pela constitucionalidade desses Convênios, faz-se mister indicar que a tecnologia de *Streaming* não deve se submeter à tributação de ICMS, pois, como já indicado acima, no tópico específico desse imposto, os Estados e o Distrito Federal só possuem competência para instituir o ICMS-operações quando cumpridos três requisitos, cumulativamente, quais sejam: (i) existência de mercadoria; (ii) circulação jurídica (mudança de titularidade); e (iii) em decorrência de uma operação.

No caso do *Streaming*, em primeiro lugar, a transmissão de dados não ocorre por meio de um bem corpóreo (mercadoria), mas sim pela mera cessão de direito de uso das mídias digitais, sujeitos, inclusive, à proteção específica dos direitos autorais. Assim, as plataformas digitais apenas disponibilizam o conteúdo para seus assinantes, mediante pagamento e pelo tempo estabelecido entre eles. Portanto, conforme a ideia constitucional de que o fato gerador do ICMS precede a existência de mercadoria, entendida como bem corpóreo, não há que se falar em tributação de *Streaming* por esse tributo, pois esse é bem imaterial e, com isso, demonstra estar ausente esse requisito essencial de incidência do ICMS.

Em segundo lugar, não há a circulação jurídica do bem quando ocorre esse compartilhamento de mídias digitais. A mera circulação física do bem não é capaz de ensejar a cobrança de ICMS, questão já sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula 166, em entendimento corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, como indicado no tópico mais acima que trata desse imposto. No caso em tela, a disponibilização de conteúdos audiovisuais por meio de aplicativos digitais não caracteriza transferência de titularidade dos respectivos bens, já que nos contratos de licença há mera cessão de direito de uso, sem que haja transferência da propriedade intelectual. Por isso, ausente outro requisito necessário à tributação pelo ICMS, de maneira que o *Streaming* não é fato gerador desse imposto.

⁷⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.958**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=126&dataPublicacaoDj=26/06/2018&incide nte=5484103&codCapitulo=6&numMateria=97&codMateria=2>. Acesso restrito. Acesso em: 07 nov. 2020.

4.3 Ausência de serviço tributável pelo ISSQN da tecnologia de *Streaming*

As atividades de *Streaming* começaram a ter contornos na legislação a partir da Lei Complementar nº 157 de 2016 que, ao alterar a Lei Complementar nº 116 de 2003, incluiu a ela o item 1.09 à lista de serviços anexa, anteriormente já citado, com a seguinte redação:

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). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)⁷¹

Antes disso, a legislação do ISSQN não tratava de tributação da economia digital, mas os Municípios já tributavam a atividade de *Streaming* com base no item 1.05 dessa mesma lista, com a descrição:

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

No entanto, esse item 1.09 que foi incluído determina especificamente a tributação da disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo e texto por meio da *Internet*, sem cessão definitiva, ao ampliar o fato gerador de ISSQN antes previsto apenas aos programas de computador para abarcar também essas mídias digitais, com exceção de livros, jornais e periódicos, em razão de sua imunidade.

Sobre a semelhança entre esses dois itens supramencionados, vale apontar Paulo Ayres Barreto, ao indicar que tanto a cessão de direito de uso de programas de computador como a disponibilização de mídias digitais tratam-se de bens imateriais protegidos por direito autoral⁷². Assim, os filmes, as músicas, os textos e as imagens referidos pelo novel item são bens imateriais sujeitos à proteção da lei relativa aos direitos autorais (Lei nº 9.610/1998⁷³).

Ainda, esses bens estariam sujeitos a contratos de direito de uso, em que o titular do direito autoral permite que um terceiro utilize a propriedade em questão, sem haver a transferência de titularidade. Com isso, nota-se que o conteúdo é disponibilizado mediante a cessão de direito de uso sobre dados de direito autoral previamente adquiridos pela plataforma.

⁷¹BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁷²BARRETO, Aires F.; BARRETO Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 241-242.

⁷³BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Nessa toada, Paulo Ayres Barreto faz as seguintes considerações:

[...] se a transmissão definitiva de “bem móvel” por equiparação, sujeito à proteção de direito autoral, por licença de uso, é admitida como circulação de mercadoria apta a atrair a incidência do ICMS, então a disponibilização temporária de vídeos, músicas e demais elementos imateriais protegidos por direito autoral configura locação de bens móveis. Logo, aplica-se a Súmula Vinculante 31, do Supremo Tribunal Federal, conforme a qual “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.⁷⁴

Por isso, não há que se falar em obrigação de fazer apta a ensejar a tributação pelo ISSQN da atividade do *Streaming*, pois consubstanciada em mera obrigação de dar, ou seja, em locação de bens móveis, sobre a qual não pode incidir esse imposto, conforme a mencionada Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, mesmo que o Supremo Tribunal Federal, em seus julgados recentes, tenha adotado uma definição de serviço tributável com um viés econômico para fins tributários, isso não permite que incida o ISSQN sobre atividades em que está ausente o pressuposto mínimo para se autorizar essa tributação, que é a existência de uma obrigação de fazer, compreendida, como já exposto anteriormente, em um esforço humano empenhado em benefício de outrem.

Aqui, a disponibilização e a cessão de direito de uso de mídias, protegidas por direitos autorais, assemelham-se a mera locação de bens móveis, como as antigas locadoras de filmes – com a única distinção de que, agora, os conteúdos são disponibilizados em plataformas *on-line* e estas são meras atividades-meio inerentes às atividades-fim, o que afasta a possibilidade de incidência desse imposto⁷⁵.

Sobre isso, ressalta-se a definição de locação indicada pelo Código Civil em seu artigo 565, em que “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”⁷⁶. Portanto, o núcleo da contratação de uma locação é uma obrigação de dar, como ocorre tanto no item 1.05 quanto no 1.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003. Assim, só pode incidir ISSQN onde há obrigação de fazer, porém, as operações de *Streaming* não apresentam o fazimento de algo, mas a entrega de um bem imaterial por certo tempo, mediante assinatura mensal de cada plataforma.

⁷⁴BARRETO, Aires F.; BARRETO Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 243.

⁷⁵BARRETO, Aires F. ISS: Intributabilidade das Atividades-Meio: Imperativo Constitucional. **Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 33.

⁷⁶BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República [1916]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

Ainda, de acordo com Carlos Roberto Gonçalves:

Locação de coisas é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a conceder à outra o uso e gozo de uma coisa não fungível, temporariamente e mediante remuneração.⁷⁷

Ademais, Aires Fernandino Barreto disserta a necessidade de haver um esforço humano em contraprestação para outrem, em uma obrigação de fazer, para que possa incidir o ISSQN:

Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).⁷⁸

Bem por isso, não pode o legislador infraconstitucional romper com as rígidas regras de competência, como já indicadas no presente estudo, a fim de alterar o conceito constitucional de serviço disposto na Constituição Federal para tributar a atividade de *Streaming*, pois não há qualquer obrigação de fazer que autorize a incidência de ISSQN, conforme determina a Carta Magna⁷⁹.

4.4 Possibilidades de tributação da tecnologia de *Streaming*

A partir do que foi exposto acima, acerca das características da tecnologia de *Streamig*, foi demonstrado que ela não se enquadra a nenhum desses impostos no conflito de competências em tela, o ICMS e o ISSQN. Contudo, isso não afasta a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal firmar jurisprudência em sentido diverso ao que dispõem as regras de competência estabelecidas na Constituição Federal.

Desse modo, caso seja permitida a análise da Carta Magna por meio de tipos e não de conceitos, isso poderá ensejar a tributação da tecnologia de *Streaming*, por ser indicativa de existência de capacidade contributiva. Nesse sentido, a análise tipológica do texto constitucional implicará na adoção da premissa de que a Constituição se fundamentou em expressões fluidas e, conseqüentemente, de que os termos em questão (operações de circulação de mercadorias e serviços tributáveis) poderiam ser ampliados pelo legislador infraconstitucional, o que causaria inúmeros outros conflitos de competências tributárias.

⁷⁷GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 3: Contratos e Atos Unilaterais**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 307.

⁷⁸BARRETO, Aires F.; BARRETO Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 58.

⁷⁹FULGINITI, Bruno Capelli. **Regras de Competência e a Tributação do Streaming**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/regras-de-competencia-e-a-tributacao-do-streaming/>. Acesso em: 07 nov. 2020.

A tributação da tecnologia de *Streaming* é um exemplo significativo desse potencial de bitributação, a qual é vedada em nosso ordenamento jurídico. Isso porque, de um lado, os Estados pretendem modificar o conceito de que mercadorias, podendo ser bens incorpóreos, além de não necessariamente haver a transferência de titularidade; e, por outro lado, os Municípios pretendem ampliar o conceito de serviço tributável, de maneira que compreendam toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva que produza uma utilidade a outrem.

Assim, em ambos os casos, seria legitimada a cobrança de impostos sobre as atividades de *Streaming*, tanto pelo ICMS quanto pelo ISSQN, em clara dupla tributação sobre o mesmo fato gerador. Com efeito, isso serviria como precedente para a tributação de outras tecnologias que venham a surgir, o que, além de gerar novos conflitos de competências, demonstraria a inutilização da competência residual pertencente à União Federal, atribuída pela Constituição no artigo 154, inciso I, visto que as manifestações de capacidade contributiva antes não previstas deveriam ser tributadas mediante lei complementar por esse ente federado⁸⁰. Por meio desse dispositivo, a União pode instituir, “[...] mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Atualmente, encontra-se adiado o julgamento virtual conjunto no Supremo Tribunal Federal das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti⁸¹, e nº 5.659/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli⁸², que pretendem

⁸⁰BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

⁸¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se

definir se as operações com *Softwares* ensejam a incidência de ICMS ou de ISSQN. Em decorrência do julgamento conjunto haverá maior exame da matéria, mas as ações foram ajuizadas em momentos muito distintos (em 1999 e em 2017, respectivamente), em que, além de grandes evoluções tecnológicas, houve inúmeras mudanças legislativas. Nessa toada, apesar dessas ações tratarem especificamente de *Softwares*, seu julgamento servirá de precedente para a tributação de outros meios digitais, como o *Streaming*.

Até o momento, por maioria dos votos, prevalece o entendimento do Ministro Dias Toffoli, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG, que afasta a tributação de ICMS e permite a tributação por meio de ISSQN, vez que a Lei Complementar nº 116 de 2003 incluiu o licenciamento de Software em sua lista anexa.

Com efeito, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG tem por objeto a legislação do Estado de Minas Gerais, que exclui as operações com *Software* da incidência do ICMS. Aqui, há discussão do tema de maneira mais atual, visto que essa legislação em questão foi editada posteriormente à regulamentação pelo CONFAZ por meio dos Convênios nº 181 de 2015 e nº 106 de 2017, acima já indicados.

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT questiona a validade da lei do Estado de Mato Grosso editada há mais de 30 anos, a qual previa a possibilidade da incidência do ICMS em operações com *Softwares* mesmo em casos de transferência eletrônica de dados, visto que a ação foi ajuizada antes de qualquer previsão da incidência de ISSQN sobre as operações com programas de computador.

Ato contínuo, caso a Suprema Corte adote a premissa de que a Constituição foi pautada em tipos, para tributar a economia digital por impostos já existentes, deve ser reconhecida a função da lei complementar de “dispor sobre conflitos de competências em

adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 28 out. 2020.

⁸²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659/MG**. Tributário. Incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre as operações com programas de computador. Pedido de declaração de inconstitucionalidade do Decreto nº 46. 877/2015 do Estado de Minas Gerais. Pedido de interpretação conforme a Constituição quanto ao artigo 5º da Lei na 6.763/1975 e ao artigo 1º incisos I e II, do Decreto na 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao artigo 2º da Lei Complementar federal na 87/1996. Ausência de violação aos artigos 146, inciso III; 150, inciso I; 155, inciso II; e 156, inciso III, da Constituição da República. As normas questionadas não instituem o tributo indicado pela requerente. O pedido de interpretação conforme contraria o entendimento dessa Suprema Corte no sentido da possibilidade da incidência de ICMS sobre programas de computador (Ação Direta de Inconstitucionalidade na 1945). Não ocorrência de bitributação. Distinção entre a criação intelectual e o seu produto. Manifestação pela improcedência do pedido. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2017/4/art20170403-08.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2020.

matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, pela redação do artigo 146, inciso I⁸³. Nesse escopo, sobre a tecnologia de *Streaming*, cumpre prevalecer a vontade do legislador complementar, que instituiu esse tipo de atividade ao item 1.09 à lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, pelas alterações provenientes da Lei Complementar nº 157 de 2016.

No entanto, cabe o questionamento do que ocorreria se a Lei Complementar nº 87 de 1996 também vier a ser editada para incluir a tributação de mercadorias digitais pelo ICMS, mesmo que sem a transferência de titularidade. Aqui, haveria a definição de duas materialidades totalmente opostas e a legitimação de bitributação sobre um mesmo fato gerador: a disponibilização de conteúdos audiovisuais por meio de *Streaming*.

Ademais, a ideia de que esses conflitos deveriam ser resolvidos unicamente por meio de decisões provenientes do Supremo Tribunal Federal conflita com a própria Constituição, pois essa atribuiu competência ao legislador complementar para definir a materialidade de cada um dos tributos por ela antes autorizados. Em outros termos, a adoção da premissa única de que a Carta Magna é pautada em tipos e, por isso, cabe à lei complementar a especificação das materialidades passíveis de tributação, atribuir tal competência ao Supremo Tribunal Federal seria o mesmo que violar o texto constitucional, pois a tributação do *Streaming* e de outras tecnologias digitais deveria ocorrer por meio de lei complementar.

⁸³BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

CONCLUSÃO

Após feitas as considerações anteriores, revelou-se que a interpretação dos termos utilizados pelas regras constitucionais de competências tributárias é objeto de questionamento e de conflito, tanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, quanto na doutrina, especialmente no cenário atual que permeia a tributação da economia digital.

De um lado, há decisões jurisprudenciais que afastam os elementos econômicos para fins de Direito Tributário e, conseqüentemente, privilegiam os conceitos constitucionais na definição das materialidades dos tributos, em uma análise rígida da Carta Magna. De outro lado, há decisões ampliativas dos termos e das expressões dispostas constitucionalmente, a fim de interpretá-los de maneira tipológica e, com isso, abarcar manifestações de riqueza antes não previstas pelo legislador originário, vez que os indivíduos revelam a existência de capacidade contributiva.

Por isso, a jurisprudência atual tem se mostrado incongruente nessas interpretações, sem que se permita extrair de suas decisões premissas fixas a serem utilizadas como precedentes em outros casos. Ato contínuo, o que ocorre é uma análise do texto constitucional ora por meio de conceitos, ora por meio de tipos. Conseqüentemente, os conflitos de competências tributárias são acirrados e encontram-se à margem de decisões de cortes superiores, ocasionando graves supressões aos direitos fundamentais dos contribuintes, vez que os cidadãos são obrigados a recolher cada vez mais tributos, em decorrência da arbitrariedade do poder arrecadatório da Máquina Pública.

O consequencialismo, recentemente tão utilizado pelo Supremo Tribunal Federal como justificativa para suas decisões contrárias aos contribuintes, é pautado na ideia de que uma tributação deve ser possível apenas com base em suas conseqüências, ou seja, para cobrir gastos gerais dos entes federados. Entretanto, como foi apresentado no presente estudo, o constituinte adotou conceitos ao definir as materialidades dos tributos em questão, bem como determinou quais seriam os caminhos a serem trilhados em caso de conflitos de competências tributárias. Nesse sentido, permitir a interpretação constitucional por meio de tipos e aceitar decisões consequencialistas resulta em latentes violações às regras de competência constitucionais e às garantias fundamentais dos cidadãos.

Quanto à tecnologia de *Streaming*, em primeiro lugar, não pode haver a incidência de ICMS, vez que ausentes dois dos três requisitos essenciais para que se autorize sua incidência. No caso, não há uma mercadoria, que é entendida como um bem corpóreo destinado ao comércio. Porém, mesmo que se superasse essa questão para permitir a incidência do imposto estadual sobre bens incorpóreos, ainda não haveria que se falar em transferência de titularidade em decorrência da operação, de maneira a afastar a existência de fato gerador desse imposto pela realização dessa atividade, em que há a locação dos conteúdos digitais por meio de assinaturas mensais dos usuários.

Em segundo lugar, a incidência de ISSQN pressupõe a existência de uma obrigação de fazer como atividade-fim, que é entendida como um esforço humano empenhado em benefício de terceiro. No caso da tecnologia de *Streaming*, mesmo que haja a utilização de serviço, isso ocorre somente como atividade-meio, sem que possa incidir esse imposto, pois o que enseja a tributação é a disponibilização de mídias digitais aos assinantes por meio de cessão de direito de uso por tempo determinado. Assim, ausente a possibilidade de incidência do imposto municipal sobre essa atividade.

A mera existência de capacidade contributiva e o poder arrecadatório do Estado não podem servir como justificativa para serem deturpados os conceitos das materialidades de tributos já existentes, conforme disposto no texto constitucional, além de romperem com as rígidas regras de competências tributárias.

Portanto, a fim de que se tributem as novas tecnologias e os negócios jurídicos complexos criados a partir do desenvolvimento, como parece ser o primordial interesse da jurisprudência, é imprescindível que a União Federal exerça sua competência tributária residual, como determinou a Constituição Federal, em seu artigo 154, inciso I. Em decorrência do exercício dessa competência, poderão ser criados impostos que analisem as especificidades da economia digital, sem a permissão de que haja a supressão dos direitos e das garantias fundamentais dos contribuintes por mera arbitrariedade fiscal, na tentativa de superar outros gastos públicos.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito.** São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação.** São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Aires F. **ISS: Intributabilidade das Atividades-Meio: Imperativo Constitucional. Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.** Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2017]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015.** Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017.** Introduce alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. São Paulo, SP: Governador do Estado de São Paulo [2017]. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>. Acesso em: 207 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.** Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República [1916]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998.** Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 304.493/SP.** Relator: Min. Humberto Martins, 13 de agosto de 2013. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=\(\(\(\(AGARESP.CLAS.\)\)+E+\(@NUM++%22304493%22\)\)+OU+\(%22AGRG+NO+ARESP%22+ADJ+\(%22304493%22.SUCE.\)\)..PART.\)\)+E+@CDOC=%221290544%22&thesaurus=JURIDICO](https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=((((AGARESP.CLAS.))+E+(@NUM++%22304493%22))+OU+(%22AGRG+NO+ARESP%22+ADJ+(%22304493%22.SUCE.))..PART.))+E+@CDOC=%221290544%22&thesaurus=JURIDICO). Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 67.025/MG.** Relatora: Min. Eliana Calmon, 23 de maio de 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=74791&num_registro=199500263564&data=20000925&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 198.182/SP.** Relator: Min. Francisco Falcão, 31 de março de 2000. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=%40DOCN%3D%22000148976%22&thesaurus=&p=true>. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 242.721/SC.** Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, 17 de setembro de 2001. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=42930&num_registro=199901162076&data=20010917&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça [1996]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.958**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=126&dataPublicacaoDj=26/06/2018&incidente=5484103&codCapitulo=6&numMateria=97&codMateria=2>. Acesso restrito. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT**. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659/MG**. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2017/4/art20170403-08.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 830.849/SP**. Relatora: Min. Ellen Gracie, 02 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626148>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.824/SC**. Relator: Min. Edson Fachin, 27 de abril de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Relator Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 784.439/DF**. Relatora: Min. Rosa Weber, 29 de junho de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 665.134/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 27 de abril de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689676>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ**. Relator: Min. Gilmar Mendes, 29 de maio de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em: 07 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 48**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [2015]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2505>. Acesso em: 07 nov. 2020.

CAMBRIDGE DICTIONARY. **Tradução de *stream* – Dicionário Inglês-Português**. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/stream>. Acesso em: 07 nov. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

CASTRO, Oona. **Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação**. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servicos-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequencias-para-sua-regulacao>. Acesso em: 07 nov. 2020.

FILHO, Marçal Justen. ISS – o Imposto sobre Serviços na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. 46ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

FULGINITI, Bruno Capelli. **Regras de Competência e a Tributação do Streaming**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/regras-de-competencia-e-a-tributacao-do-streaming/>. Acesso em: 07 nov. 2020.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 3: Contratos e Atos Unilaterais**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**. 41ª ed. São Paulo: IBDT, 2019.

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

MALUF, Sahid. **Direito Constitucional**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Rideel, 2016.

NOHARA, Irene. **Direito Administrativo**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2018.

SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e *streaming*. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. V. 3 nº 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

STONE, Dan. **What Is the Difference Between *Buffering & Streaming*?**. Disponível em: <https://itstillworks.com/difference-between-buffering-streaming-27518.html>. Acesso em: 07 nov. 2020.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

ZOEWEB. ***Streaming ao vivo Vs. Streaming on demand***. Disponível em: <https://zoeweb.com.br/streaming-ao-vivo-vs-streaming-on-demand/>. Acesso em: 07 nov. 2020.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Stefania Acerbi Manfrin

Aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31632750, Período Matutino, Turma E,

tendo realizado o TCC com o título: Tributação de *Streaming*: o Conflito de Competências entre os Entes Federados

sob a orientação do(a) professor(a): Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de novembro de 2020.



Assinatura do discente