

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FATIMA CRISTINA FONTOURA

O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

São Paulo

2019

FATIMA CRISTINA FONTOURA

O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Ms. Ricardo Cunha Chimenti.

São Paulo

2019

Fontoura, Fatima Cristina.

O Conflito De Competência Na Tributação Do *Streaming* / Fatima Cristina Fontoura
– 2019.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade
Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

Bibliografia: f. 48-49.

1. Introdução – 2. *Streaming* – 3. Conceitos e Fundamentos do Direito Tributário –
4. O ICMS e o ISS na legislação – 5. A tributação do *Streaming* – 6. Conclusão.

FATIMA CRISTINA FONTOURA

O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ms. Ricardo Cunha Chimenti.

Examinador 1

Examinador 2

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por todo o amor, atenção, preocupação e apoio incondicional.

Aos meus irmãos, por me incentivarem a ser uma pessoa melhor a cada dia com seus ensinamentos, em especial, ao Fabio que me ensina tanto desde que nasceu.

Aos meus amigos, que me encorajam a ir atrás dos meus sonhos e da minha felicidade, sempre torcendo pelas minhas conquistas.

Ao meu orientador, Prof. Ms. Ricardo Cunha Chimenti, por todos os ensinamentos desde o primeiro semestre da faculdade.

Aos meus colegas, que, diariamente, conseguem transformar o dia a dia mais leve e alegre.

RESUMO

A presente monografia visa analisar a possibilidade de incidência do ICMS e do ISS sobre a tecnologia do *streaming*. Apesar de as discussões acerca da tributação do mundo virtual não serem tão recentes, ainda hoje, os debates relativos à esta tributação, em especial de *streaming*, têm grande relevância na constante evolução tecnológica que vivenciamos. Considerando a revolução tecnológica que abrange o modo de consumo de conteúdos que hoje são disponibilizados por *streaming*, o presente estudo busca analisar se seria possível, à luz da legislação atual, e como se daria a tributação desta plataforma, bem como se há um conflito de competência entre os entes federados para a realização dessa tributação.

Palavras-chave: Direito Tributário; ICMS; ISS; *Streaming*.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the possibility of levying ICMS and ISS on streaming technology. Although discussions about the taxation of the virtual world are not an innovative subject, even today, the debates about this taxation, especially streaming, have great relevance in the constant technological evolution that we experience. Considering the technological revolution that encompasses the mode of consumption of content that is currently available through streaming, the present study seeks to analyze whether it would be possible, in the light of current legislation, and how taxation of this platform would occur, as well as whether there is a conflict of interest. competence among the federated entities to carry out this taxation.

Keywords: Tax Law. ICMS ISS Streaming

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	STREAMING	10
2.1	CONCEITO.....	10
2.2	DIFERENCIAÇÃO ENTRE <i>STREAMING</i> E <i>SOFTWARE</i>	13
2.3	IMPORTÂNCIA DO MERCADO DE <i>STREAMING</i>	14
3	CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
3.1	TRIBUTO	17
3.2	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	20
3.2.1	Impostos	21
3.2.2	Taxas	22
3.2.3	Contribuições De Melhoria	25
3.2.4	Contribuições Especiais	25
3.2.5	Empréstimos Compulsórios	26
3.2.6	Da Espécie Responsável Pela Tributação De <i>Streaming</i>	27
3.3	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	27
3.4	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	30
3.4.1	Aplicação Da Imunidade Prevista No Artigo 150, Inciso Vi, Alínea “e”, da Constituição Federal no <i>Streaming</i>	31
4	O ICMS E O ISS NA LEGISLAÇÃO	35
4.1	O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	35
4.1.1	A Materialidade Do ICMS	35
4.1.2	A Incidência Do ICMS Sobre As Operações Relativas À Circulação De Mercadorias	36
4.1.3	A Incidência do ICMS Sobre Prestação Dos Serviços De Comunicação	37
4.2	O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	38
4.1.4	O Termo “Serviços” Utilizado Pela Constituição Federal	38
5	A TRIBUTAÇÃO DE <i>STREAMING</i>	45
5.1	CONFLITO DE COMPETÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DE <i>STREAMING</i>	45
5.2	DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE <i>STREAMING</i>	47
5.3	DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE <i>STREAMING</i>	52
6	CONCLUSÃO	55
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

1 INTRODUÇÃO

Com o avanço da tecnologia e a confiança crescente da população na *internet* o modo de consumo de diversos produtos alterou no decorrer do tempo.

Se antes, por exemplo, era necessário o deslocamento a um cinema ou à uma locadora para ter acesso a um filme, hoje, com apenas um *click*, é possível ter acesso a milhares de filmes, documentários, músicas, entre outros conteúdos, bastando apenas uma conexão com a *internet*, graças à tecnologia do *streaming*, que disponibiliza, sem cessão definitiva, por um valor mensal, diversos conteúdos por meio de uma plataforma.

Essa revolução no modo de consumo criou um mercado que gira uma quantia significativa de dinheiro anualmente, o que fez com que Estados e Municípios procurassem maneiras de tributar essa inovação.

Então, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS 106/2017, que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, enquanto que Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 157, que alterou a LC 116/03, para, dentre outras novidades, acrescentar o subitem 1.09 à Lista de Serviços passíveis de incidência do ISS, o qual inseriu o *streaming* dentre esses serviços.

Dessa forma, o presente trabalho visa analisar se seria possível, à luz da legislação atual, e como se daria a tributação da tecnologia do *streaming*, bem como se há um conflito de competências entre os Estados e os Municípios para a tributação desta tecnologia.

2 **STREAMING**

2.1 CONCEITO

As tecnologias digitais e de comunicação avançaram exponencialmente nas últimas décadas, especialmente, com a evolução da internet, facilitando o acesso às obras intelectuais, como musicais, fonogramas, vídeos e filmes, uma vez que foram criadas novas formas de exploração econômica destes, sem a necessidade de sua materialização.

Nesse cenário, foi criada uma tecnologia que permite o acesso lícito à conteúdos, como os mencionados no parágrafo anterior, independentemente da sua existência física, que recebeu o nome de *streaming*.

Embora o seu surgimento tenha ocorrido nos anos 1990¹, foi após a popularização da banda larga que essa tecnologia ganhou força, e, conseqüentemente, os assuntos acerca do que seria, de fato, o *streaming* começaram a surgir.

De acordo com a Professora Betina Grupenmacher², *streaming* é uma tecnologia que distribui informações sem a necessidade do armazenamento dos conteúdos. É ver:

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, circunstância esta que, acrescida ao baixo custo, torna-os bastante atraentes, daí a adesão em massa a tais utilidades.

¹ COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre *streaming*, a tecnologia que se popularizou na web 2.0.** 27/05/2013. Disponível em: <https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>. Acesso em 21/09/2019.

² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação da Economia Digital.** 1ª edição. São Paulo. ABDR Afiliada, 2018. P. 325-326.

É possível, ainda, verificar o conceito de *streaming* no julgamento do Recurso Especial nº 1.559.264/RJ³, por meio do voto do Relator Sr. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva:

O avanço das tecnologias digitais e de comunicação, especialmente por meio da internet, possibilitou que as obras musicais, literomusicais e fonogramas possam ser exteriorizadas independentemente da existência física, tangível, permitindo um maior acesso às obras intelectuais e criando novas modalidades de exploração econômica sem a necessidade de sua materialização.

No ambiente virtual, uma das formas lícitas de acesso às obras musicais em geral é por meio do uso da tecnologia denominada *streaming*.

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados. No *streaming* de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma.

Desse modo, a tecnologia de *streaming* permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual.

Streaming, portanto, é uma tecnologia de transmissão contínua que dispõe conteúdo digital, tanto áudio, quanto vídeo, sem a necessidade da realização de *downloads* destes arquivos.

Ou seja, não há a necessidade de utilização da memória do aparelho para o acesso a esses dados, de modo que as informações apenas são transmitidas (e não armazenadas), o que permite a transmissão desses arquivos em tempo real.

No referido julgamento⁴, Villas Bôas aprofunda ainda mais o conceito do *streaming*, quando o define como gênero que possui duas espécies: **(i)** o *simulcasting*, onde há a transmissão simultânea de canais de comunicação diferentes, ou seja, há a transmissão de determinado conteúdo por meio da televisão, por exemplo, que, simultaneamente, é passado via internet; e **(ii)** o *webcasting*, que o conteúdo é disponibilizado diretamente pela internet, neste o usuário pode intervir na sua execução. É ver:

³ REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

⁴ REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

O *streaming* é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o *simulcasting* e o *webcasting*. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo através de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo gravado ou ao vivo é disponibilizado pela *web*.

Assim, no *simulcasting* ocorre a transmissão de um programa gerado por outros meios, tais como o rádio e a televisão, simultaneamente via internet. A atuação do usuário é passiva, usufruindo das obras transmitidas conforme a programação predefinida pelo provedor do serviço.

Já no *webcasting*, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, havendo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução.

É possível verificar, ainda, outro aspecto que foi mencionado pelo Exmo. Ministro, qual seja, a possibilidade de interatividade do usuário com o conteúdo que está sendo fornecido, já que uma das espécies de *streaming* permite essa interatividade, enquanto a outra o usuário apenas recebe o conteúdo. Nas palavras do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva⁵:

Streaming não interativo é aquele em que a recepção de conteúdos pelo usuário se dá em tempo real, contínuo, da programação ou do evento disponibilizado na rede, em tempo e modo predeterminados pelo transmissor da obra. Não há nenhuma possibilidade de interferência do usuário no conteúdo, na ordem ou no tempo da transmissão.

Por outro lado, no *streaming* interativo, o fluxo de informação depende da ação do usuário, que determina o tempo, o modo e o conteúdo a ser transmitido. No caso de músicas, por exemplo, o usuário tem à sua disposição uma grande base de dados de obras musicais e pode escolher quais gostaria de ouvir, a ordem e o momento, montando listas de reprodução próprias, sem a vinculação a uma programação predeterminada pelo provedor do conteúdo, como ocorre normalmente nas transmissões radiofônicas.

Ou seja, no *streaming* não interativo o usuário não pode interferir nos dados que irá receber, quem determina o conteúdo é o transmissor deste, enquanto que no *streaming* interativo o usuário opta pelo conteúdo que vai utilizar e como vai utilizá-lo.

Diante do exposto, verifica-se que *streaming* é uma tecnologia que permite o acesso a áudios e vídeos, sem a necessidade de *download* dos arquivos, subdividindo-se em *simulcasting*; *webcasting*; não interativo; ou interativo.

⁵ REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017.

2.2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE *STREAMING* E *SOFTWARE*

Definido o conceito de *streaming*, resta esclarecer a sua diferença do *software* e, assim, o porquê da necessidade de uma análise da tributação diferente para ambas as tecnologias.

Software é uma sequência de instruções escritas interpretadas por um computador com o objetivo de executar tarefas específicas⁶.

Ou seja, *software* é um programa que determina como funciona o computador, que pode ser encontrado em forma física “de prateleira” ou, mais usado atualmente, por meio de *downloads*.

A discussão acerca da tributação do *software* não é recente⁷, mas, ainda hoje, gera debate, o qual não pode ser aplicado à tecnologia de *streaming*.

Isso porque, enquanto o *streaming* é uma plataforma que disponibiliza algum conteúdo, por um valor mensal, para o acesso do usuário, o *software* é um programa que o usuário compra para configurar seu computador.

Isto é, os conteúdos disponibilizados pelo *streaming* não são do usuário, conforme demonstrado no item anterior, mas apenas são colocados à sua disposição para o acesso ilimitado, enquanto estiverem na plataforma, a qual, por sua vez, poderá ser editada a qualquer momento (com a inclusão ou remoção de conteúdo).

Em relação ao *software*, o usuário tem a posse do programa, de modo que há uma transferência de propriedade na hora da sua compra, o que não ocorre quando da assinatura de um pacote de *streaming*.

Dessa forma, não há que se falar em semelhança entre essas tecnologias, a fim de aplicar a mesma tributação.

⁶ Disponível em <https://www.meusdicionarios.com.br/software>. Acesso em 23/09/2019.

⁷ O STF, em 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176-626-3 estabeleceu “critérios de diferenciação de tributação entre os chamados “*software* de prateleira” e “*softwares* por encomenda” (...).A primeira classificação refere-se a programas vendidos para o público em geral, portanto, incide ICMS, tributo arrecadado pelos estados. Já o segundo grupo, que faz referência a produtos planejados para determinados usuários, sem oferta em lojas, incide ISS, tributo municipal”. Tributação de *software*: para especialistas, competição de estados e municípios gera insegurança jurídica. Portal FGV. 22/06/2018. Disponível em <https://portal.fgv.br/noticias/tributacao-software-competicao-estados-e-municipios-gera-inseguranca-juridica-dizem>. Acesso em 24/09/2019.

2.3 IMPORTÂNCIA DO MERCADO DE *STREAMING*

Em poucos anos, mudou drasticamente a forma de acesso à filmes, músicas, documentários, programas de televisão e séries.

Um exemplo dessa mudança é o do consumo de filmes: enquanto que, em um passado recente, era necessário se deslocar à um cinema ou locar um DVD/VHS, para ter acesso a um filme, atualmente, é possível ter acesso à inúmeros filmes sem sair de casa, sendo necessária apenas uma conexão com a internet.

Isso ocorre porque empresas que oferecem a tecnologia do *streaming*, tais como *Netflix*, *Spotify*, *HBO Go*, *Amazon Prime*, *Fox +*, dentre outras, permitem o acesso a esses produtos a qualquer momento e em qualquer lugar (com conexão à internet) com apenas um *click*.

A demanda crescente pela tecnologia do *streaming* fez com que a procura por outros setores, como a TV a cabo, diminuísse, por exemplo, “nos Estados Unidos, cada vez mais clientes cancelam suas assinaturas de TV a cabo e se tornam “*cord cutters*” (cortadores de cabo, em tradução livre), que acessam entretenimento televisivo exclusivamente pela internet.”⁸

Essa alteração na forma de consumo dos produtos da indústria cultural gerou um mercado em ascensão contínua, que chega a movimentar uma grande quantia de dinheiro.

A *Netflix*, maior plataforma de *streaming* do mundo⁹, que oferece filmes, séries e documentários em sua plataforma, lucrou, apenas nos seis primeiros meses de 2019, US\$ 271 milhões¹⁰.

⁸ BREUSTEDT, Hannes. **O boom dos serviços de streaming**. 21/10/2017. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/o-boom-dos-servicos-de-streaming/>. Acesso em 19/09/2019.

⁹ RODRIGUES, Guilherme. **Estudo mostra que Netflix lucra no Brasil quase metade do que a Globo consegue**. Bol. 19 de junho de 2019. Disponível em <https://observatoriodatelevisao.bol.uol.com.br/noticia-da-tv/2019/06/estudo-mostra-que-netflix-lucra-no-brasil-quase-metade-do-que-a-globo-consegue>. Acesso em 21/09/2019.

¹⁰ GUTIERREZ, Marcelle. **Netflix registra queda de quase 30% no lucro do trimestre**. Valor. São Paulo. 17 de julho de 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2019/07/17/netflix-registra-queda-de-quase-30-no-lucro-do-trimestre.ghtml>. Acesso em 21/09/2019.

No Brasil, em outubro de 2018, a Netflix já tinha mais assinantes que a Sky, Oi e Vivo e estava alcançando a NET, até então líder do mercado, além de faturar quase 50% a mais que o SBT e chegar perto da receita da Record¹¹.

Já o Spotify, a plataforma de *streaming* de músicas mais popular do mundo¹², registrou no quarto trimestre de 2018 um lucro de € 94 milhões¹³.

Por mais que empresas de *streaming* ainda apresentem prejuízos milionários¹⁴, muitas vezes devido a investimentos em novos conteúdos, não há que se negar os valores elevados movimentados pelo mercado anualmente. “A expansão dos *streamings* tem sido tão rápida que, para este ano, segundo um estudo da *Amperer Analysis*, eles irão faturar mais que as bilheterias de cinema em todo o mundo. Empresas como Netflix, Amazon Prime Video e HBO Go projetam arrecadar US\$ 46 bilhões (R\$ 180 bilhões), contra US\$ 40 bilhões (R\$ 156 bilhões) dos cinemas.”¹⁵

O Brasil, atualmente, é o 6º país que mais consome esse tipo de plataforma¹⁶, os números de “assinaturas pagas de streaming de música cresceram 32,9% no último ano; Brasil se destacou em relação aos outros países, aumentando em 15,4% seu rendimento no setor fonográfico”¹⁷.

¹¹ VENTURA, Felipe. **Netflix fatura mais que SBT e pode ultrapassar NET em número de assinantes.** Tecnoblog. 38 semanas atrás. Disponível em <https://tecnoblog.net/272962/netflix-dados-2018-receita-assinantes/>. Acesso em 21/09/2019.

¹² ALECRIM, Emerson. **Dez anos de Spotify: como o serviço mudou a indústria da música.** Tecnoblog. 49 semanas atrás. Disponível em <https://tecnoblog.net/263609/spotify-dez-anos-historia-streaming-musica/>. Acesso em 23/09/2019.

¹³ REUTERS. **Spotify tem lucro surpreendente no 4º tri, mas vê prejuízo em 2019.** Época Negócios. 06/2/2019. Disponível em <https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2019/02/epoca-negocios-spotify-tem-lucro-surpreendente-no-4o-tri-mas-ve-prejuizo-em-2019.html>. Acesso em 23/09/2019.

¹⁴ ZOGRI, Paula. **Prejuízo bilionário da Netflix cresce, mas analistas preveem o momento de virada.** Infomoney. 15/01/2019. Disponível em <https://www.infomoney.com.br/negocios/grandes-empresas/noticia/7868212/prejuizo-bilionario-da-netflix-cresce-em-2018-mas-analistas-preveem-o-momento-de-virada>. Acesso em 23/09/2019.

¹⁵ MACEDO, Nat. **Mercado de streaming segue em expansão no país e no mundo.** Edição do Brasil. 20/09/2019. Disponível em <http://edicaodobrasil.com.br/2019/09/20/mercado-de-streaming-segue-expansao-no-pais-e-no-mundo/>. Acesso em 17/10/2019.

¹⁶ MACEDO, Nat. **Mercado de streaming segue em expansão no país e no mundo.** Edição do Brasil. 20/09/2019. Disponível em <http://edicaodobrasil.com.br/2019/09/20/mercado-de-streaming-segue-expansao-no-pais-e-no-mundo/>. Acesso em 17/10/2019.

¹⁷ TREVISAN, Beatriz e MACIEL, Rui. **Quase metade da receita global do mercado musical em 2018 veio de serviços de streaming.** Olhar Digital. Disponível em <https://olhardigital.com.br/noticia/quase-metade-da-receita-global-do-mercado-musical-em-2018-veio-de-servicos-de-streaming/84319>. Acesso em 17/10/2019.

Dessa forma, há um grande interesse na tributação da tecnologia de *streaming*, sendo necessário, assim, compreender a natureza jurídica desta tecnologia.

Em especial, em virtude do item 1.09 da Lei Complementar 116/03 e do Convênio Confaz 106/17, a fim de verificar a possibilidade de tributar essa inovação, bem como se trata de serviço ou mercadoria e, conseqüentemente, o ente federativo que será responsável pela tributação do *streaming*.

3 CONCEITOS E FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para melhor compreensão, mais adiante, sobre a tributação do *streaming*, é necessário esclarecer os conceitos e fundamentos do direito tributário, a fim de analisar, com cautela, a possibilidade da instituição de tributo sobre aquela tecnologia, bem como, se possível, qual tributo e o Ente Federal responsável por esta tributação.

3.1 TRIBUTO

A Constituição Federal de 1988, embora utilize demasiadamente a expressão “tributo”, não trouxe seu significado, transferindo à lei complementar, por meio do artigo 146, a responsabilidade para definir o que é tributo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos (...)

Assim, não foi atribuído ao legislador infraconstitucional tão somente a possibilidade de definir o que é tributo, mas sim a obrigatoriedade para tanto.

Então, a definição exigida pela Constituição Federal do que é tributo está no artigo 3º do Condigo Tributário Nacional:

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

Do dispositivo transcrito acima é possível verificar que a definição de tributo é composta por vários elementos, os quais precisam ser analisados com cautela, entretanto, o legislador não se preocupou com a destinação dos tributos ou a natureza da receita.

Assim, torna-se necessário mencionar que, apesar de não constar no artigo específico do seu significado, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidade de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-

se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas. Nas palavras do professor Luís Eduardo Schoueri¹⁸:

(...) O artigo 3º do Código Tributário Nacional, imbuído de um preconceito comum à época de sua edição, não se preocupou com a destinação dos tributos ou com a natureza da receita, já que isso seria matéria do Direito Financeiro. Ou seja: o Código não nega a natureza de receita derivada do tributo – aliás, se negasse, contrariaria o texto constitucional. Apenas deixa de lado esse aspecto.

(...)

Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidade de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas. (...)

Uma vez compreendido que não é possível ler o artigo 3º do Código Tributário Nacional isolado, passa-se a esmiuçar os elementos contidos neste dispositivo, a fim de compreender com exatidão o conceito de tributo.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional começa dizendo que tributo é toda “prestação pecuniária compulsória”, entendendo-se (i) “prestação” como o cumprimento de uma obrigação; (ii) pecuniária - em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - como a forma que será pago o tributo (moeda ou, por exemplo, pela utilização de um selo, que só pode ser adquirido com moeda); e (iii) compulsória por ser indiferente a vontade do contribuinte para o pagamento do tributo, tem-se que o tributo será pago, obrigatoriamente, pelo contribuinte, em moeda, independentemente da sua vontade.

É o que explica o professor Luis Eduardo Schoueri¹⁹:

O primeiro elemento que salta aos olhos na leitura da definição de tributo é que este é uma prestação. Com isso, vê-se que o legislador complementar afastou-se da querela quanto à natureza jurídica do tributo, se é o resultado de uma relação obrigacional, ou se é o exercício do poder do Estado. Ao empregar o termo “prestação”, o legislador complementar já informa que se pode falar em “obrigação tributária”, já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação.

(...)

Mas se é “em moeda”, por que a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”? Esse cuidado do legislador se deve ao fato de que, por vezes, o tributo não é pago, diretamente, em moeda: o contribuinte compra, com

¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 151.

¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P.152, 153 e 154.

moeda, um selo ou estampilha e o tributo é pago com a utilização da última. Assim, por exemplo, o selo que se põe nas embalagens de cigarros e bebidas. Ou seja: o pagamento do tributo dá-se com o uso da estampilha mas esta, por óbvio, tem o valor expresso em moeda. Essas hipóteses são relacionadas no artigo 162 do Código Tributário Nacional

(...)

Tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário” É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo: não se deve questionar seu mérito. Uma vez surgida a obrigação, ao contribuinte não resta outra opção, senão cumprir sua obrigação e o Fisco, por outro lado, deve recebê-la. (...)

Após, o artigo 3º do Código Tributário Nacional se preocupa em deixar explícito que o tributo não é algo pago decorrente de uma sanção de ato ilícito.

Ou seja, “o legislador deixa claro que as multas, conquanto igualmente receitas derivadas, não se confundem com tributo. Este não é uma pena imposta porque alguém descumpriu um mandamento legal.”²⁰.

Além do mais, o tributo será sempre instituído mediante lei – princípio da legalidade tributária. Isto é, sem lei anterior que o defina, não é válido o tributo. Nas palavras do professor Luis Eduardo Schoueri²¹:

O legislador complementar já firma, aqui, o Princípio da Legalidade, em matéria tributária. Segundo esse princípio, que será estudado no Capítulo VII, é necessário uma lei para que se exija um tributo. Mais ainda: todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem estar previstos naquela lei. Se o legislador se “esquecer” de algum deles, não há tributo válido. O legislador não pode sequer deixar para o Executivo a tarefa de completar o seu trabalho. A relação tributária surge, insista-se, a partir de sua previsão, pelo próprio legislador.

Por fim, o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que não resta à atividade administrativa outra alternativa senão a de cumprir o que determinado pelo legislador.

Portanto, resta esclarecido o artigo 3º do Código Tributário Nacional: 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.

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 155.

²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª edição. São Paulo. Saraiva, 2015. P.152.

3.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Após a compreensão do que é tributo, necessário observar a divisão dos tributos em espécies, uma vez que, embora possuam características em comum – enquadrando-se no gênero tributo – as espécies tributárias possuem regras próprias, em outras palavras, “classificam os tributos em espécies porque elas recebem um tratamento jurídico diferenciado.”²².

O artigo 5º, do Código Tributário Nacional, menciona apenas três espécies de tributos, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria: “art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”²³.

Porém, após grandes discussões acerca da quantidade de espécies tributárias existentes, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE²⁴, adotou a teoria quinquipartida, conforme trecho do voto do Ministro Carlos Velloso:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos, encontra definição no artigo 3º do C.T.N., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, “nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.” (Geraldo Ataliba, “Heremênutica e Sistema Constitucional Tributário”, in “Diritto e Pratica Tributaria”, volume L, Padova, Cedem, 1979).

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhora (CF, art. 145, III), c.2 parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2 outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3 especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 171.

²³ **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07/09/2019.

²⁴ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 138.284-8/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min Carlos Velloso, julgamento realizado em 01/07/1992, publicado no diário oficial em 28/08/1992.

das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa ("Natureza tributária da contribuição do FGTS", RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo T.F.R., na AC 71.525, (RDTrib. 51/264).

Depreende-se o trecho supracitado, então, que as espécies se dividem em 5 grandes categorias, quais sejam, os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; as contribuições especiais; e os empréstimos compulsórios.

Passa-se, então, à definição de cada uma dessas espécies, a fim de analisar qual espécie tributária será responsável pela tributação do *streaming*.

3.2.1 Impostos

Os impostos, previstos no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal²⁵ e definidos no artigo 16, do Código Tributário Nacional (CTN)²⁶, são um tributo que tem como fato gerador uma situação que independe de uma atividade estatal específica:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Além disso, a Constituição Federal, em seu artigo 167, inciso IV²⁷, veda a vinculação da receita decorrente de impostos a órgão, fundo ou despesa:

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;

²⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos; (disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019).

²⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07/09/2019.

²⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019.

Ou seja, a partir destes dispositivos, depreende-se que **(i)** não será necessário a realização de uma determinada atividade estatal para a cobrança de impostos, mas sim uma situação não vinculada a quaisquer atividades; e **(ii)** é vedado a vinculação do produto da arrecadação dos impostos a quaisquer órgãos, fundos ou despesa, senão aqueles previstos na Constituição Federal.

Nas palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri²⁸:

(...) Impõe que se examine o artigo 167, IV, da Constituição Federal, que, instituindo o denominando “princípio da não afetação”, veda a afetação da receita decorrente dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa (exceto aqueles previstos pela própria Constituição). Se a receita, via de regra, não é afetada a qualquer finalidade, tem-se, agora, uma segunda característica dos impostos: além de sua hipótese tributária independe de qualquer atividade estatal específica, também o produto de sua arrecadação não deveria ser atrelado: o recurso arrecadado com o imposto serve, em princípio, para cobrir as despesas gerais do ente tributante.

Conforme explicitado acima, os impostos são um tributo que serão instituídos sobre situações que não são vinculadas à quaisquer atividades estatais, bem como o produto da arrecadação dos impostos não são vinculados à quaisquer órgãos, fundos ou despesas, com exceção daqueles previstos na Constituição Federal.

3.2.2 Taxas

As taxas, por sua vez, previstas no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal²⁹, são devidas após a realização de uma atividade estatal específica, de modo que quem suportará aquele gasto é o contribuinte que fez uso dessa atividade ou a teve a sua disposição:

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

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

²⁸ SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 210.

²⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019.

Ainda, percebe-se do dispositivo supracitado que as taxas serão subdivididas em taxas de serviço e taxas de polícia.

As taxas de serviço incidirão sobre os serviços públicos prestados ou postos à disposição do contribuinte. Estes conceitos estão explicitados no artigo 79, do Código Tributário Nacional³⁰:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Em relação ao inciso I do referido dispositivo, as taxas serão cobradas tanto quando o contribuinte utilizou o serviço, quanto quando o serviço, de utilização compulsória, foi colocado à sua disposição, mesmo que não o tenha utilizado. É o que explica o autor Luís Eduardo Schoueri³¹:

A ideia de utilização potencial merece atenção: cabe a taxa ainda que o contribuinte não utilize o serviço. Tal ideia apenas se explica quando se lê que a taxa não é cobrada na hipótese em que o contribuinte não utiliza um serviço, dentro do exercício de sua liberdade; a taxa é cobrada se o contribuinte não utilizou o serviço mas deveria tê-lo utilizado, já que a utilização deste era compulsória.

Assim, por exemplo, a taxa de esgoto é cobrada ainda que o Estado não consiga averiguar se o contribuinte de fato vale-se da rede pública. De nada adianta o contribuinte alegar, por exemplo, que seu esgoto é lançado diretamente à rua, já que, estando em efetivo funcionamento a atividade administrativa (ou seja: existindo rede pública de esgoto), o contribuinte tinha o dever de valer-se dela, não lançando seus dejetos em praça pública.

Já em relação ao inciso II, é necessário que seja possível medir o serviço em unidades, ou seja, a taxa será paga para a realização de um serviço determinado, Schoueri³² continua sua explicação:

O requisito da especificidade tem a ver com a possibilidade de o serviço ser medido em unidades. Ou seja: a taxa cobrada por um serviço público não se presta para atividades constantes do Estado. O serviço a ser remunerado por

³⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07/09/2019.

³¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 194.

³² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 194.

uma taxa tem um começo e um fim. Assim, por exemplo, o serviço de emissão de um passaporte pode bem ser remunerado por uma taxa. Se o contribuinte necessitar de vários documentos, pagará tantas taxas quantas forem as emissões de documentos; cada taxa será específica para um serviço determinado.

Em relação ao inciso III, as taxas não poderão ser cobradas quando o serviço é para a coletividade em geral, ou seja, para que seja possível a cobrança da taxa é necessário que o serviço seja destinado à um contribuinte específico. Ainda nas palavras de Schoueri³³:

Quanto à divisibilidade, opõe-se ela a serviços gerais, ou voltados à coletividade em geral. Presente, no caso, a ideia de que os serviços a serem remunerados por uma taxa devem ser imputáveis ao contribuinte em questão, não à coletividade. O assunto foi objeto de diversas disputas judiciais. Muitas vezes se instituem taxas, julgadas inconstitucionais porque indivisíveis os serviços.

Já as taxas de polícia serão exigidas a partir do efetivo poder de polícia, o qual está explicitado no artigo 78, do Código Tributário Nacional³⁴:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Compreende-se, portanto, que o “poder de polícia” será a atividade Estatal “que busca garantir o bem comum, intervindo quando necessário e assegurando o convívio social, limitando abusos”³⁵.

Então, as taxas serão cobradas para cobrir os custos do Estados na prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis ou no exercício de seu poder de polícia.

³³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 194 e 195.

³⁴ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07/09/2019.

³⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 191.

3.2.3 Contribuições De Melhoria

A contribuição de melhoria, prevista no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal³⁶, transcrito abaixo, será exigida aos contribuintes que tiverem seus imóveis valorizados devido à realização de uma obra pública:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ressalta-se que o valor a ser cobrado do contribuinte nunca poderá ultrapassar a quantia valorizada do seu imóvel; bem como o valor gasto pelo ente federativo na realização da obra.

Dessa forma, só há que se falar em contribuição de melhoria quando houver a valorização de um imóvel decorrente da realização de uma obra pública, de modo que o valor cobrado do contribuinte nunca poderá passar a quantia valorizada do imóvel, tampouco o valor gasto pelo ente federativo na realização da obra.

3.2.4 Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais, compreendidas no artigo 149, da Constituição Federal³⁷, transcrito abaixo, o qual também contempla as contribuições sociais, são aquelas de intervenção no domínio econômico (CIDEs), e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

³⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019.

³⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019.

Nas palavras do professor Luiz Eduardo Schoueri³⁸:

As contribuições especiais justificam-se por sua finalidade: servir de instrumento de atuação da União nas respectivas áreas. Assim, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico proveem recursos para a União efetuar tal intervenção, enquanto as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica são voltadas a prover recursos para a União atuar no interesse daquelas categorias.

Dessa forma, as contribuições especiais proveem recursos à União para atuar no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

3.2.5 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios, compreendidos no artigo 148, da Constituição Federal³⁹, transcrito abaixo, serão instituídos a partir de algumas motivações específicas, quais sejam, despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, e serão devolvidos ao contribuinte posteriormente:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Verifica-se, ainda, no parágrafo único do artigo 148, da Constituição Federal, que o produto decorrente do empréstimo compulsório será vinculado à despesa que fundamentou sua instituição.

Assim, ausentes as motivações previstas no artigo 148, da Constituição Federal, não há que se falar na instituição de empréstimos compulsórios.

³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 236.

³⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07/09/2019.

3.2.6 Da Espécie Responsável Pela Tributação De *Streaming*

Demonstrado as noções gerais das espécies tributárias, evidente que a tecnologia de *streaming* deverá ser tributada por meio de impostos, uma vez que, além de não se enquadrar no conceito das demais espécies, o *streaming* será tratado ou como mercadoria ou como serviço, conforme veremos adiante, sobre os quais, a circulação daquele e a prestação deste, incidem impostos.

Dessa forma, o ente federativo competente por sua tributação não precisa vincular seus recursos à um destino específico, tampouco é necessária uma contraprestação deste para a instituição do tributo, características próprias dessa espécie tributária, conforme explicado acima.

3.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A competência tributária é a capacidade indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, de cada ente federado instituir os seus tributos e o não exercício da competência tributária não a defere à pessoa jurídica de direito público diversa daquela que a Constituição a tenha atribuído, conforme os artigos 7 e 8 do Código Tributário Nacional, transcritos abaixo:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído

Para o estudo do presente trabalho, importante ter em vista a questão da competência tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS e do

Impostos Sobre Serviços – ISS, uma vez que o conflito aqui estudado ocorre justamente por esses tributos serem de competência de entes federados diferentes.

A Constituição Federal de 1988⁴⁰ disciplina a matéria referente à competência do ICMS e do ISS nos artigos 155 e 156, respectivamente:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
 (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação 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:
 (...)

IX – incidirá também:
 (...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 (...)

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

Dessa forma, será de competência dos Estados e do Distrito Federal instituir ICMS sobre **(i)** operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; **(ii)** e sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Por outro lado, compete aos Municípios instituir o ISS sobre os serviços não compreendidos no artigo 155, II, da Constituição Federal e definidos em lei complementar.

O STF, no julgamento do RE nº 144.795⁴¹, explicita essa competência:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR. 2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO

⁴⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, consulta em 16/09/2019.

⁴¹ STF, Primeira Turma, RE 144795, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.11.93.

PERMANENTE DA CARTA DE 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidira sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68.

Além disso, a Lei Complementar 116/2003 dispõe sobre a incidência do ISS:

Lei Complementar 116/03:

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

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

Enquanto que a Lei Complementar 87/9642 trata do ICMS:

Lei complementar 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

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

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

Depreende-se, assim, tanto da Constituição Federal, quanto das Leis complementares citadas acima, que o Estado e o Distrito Federal terão competência para instituir o ICMS nas operações de circulação de mercadorias e sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, enquanto que o

⁴² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm, consulta em 16/09/2019

Município terá competência para instituir o ISS sobre as operações de prestação de serviços previstos na lista anexa à LC 116/03.

3.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O constituinte entendeu por bem proteger certas pessoas, imunidade subjetiva⁴³, ou situações, imunidade objetiva⁴⁴, à essa proteção deu o nome de imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal⁴⁵. É ver:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplica veis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

⁴³ "As imunidades subjetivas são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica." SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 438.

⁴⁴ Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem" SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 438.

⁴⁵ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Consulta em 21/09/2019.

Conforme dispositivo transcrito acima, há cinco imunidades previstas no art. 150 da Constituição Federal, quais sejam, a) imunidade recíproca; b) imunidade dos templos de qualquer culto; c) imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores e das entidades de assistência social e de educação; c) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e e) fonogramas e videofonogramas musicais.

Dessas imunidades, a que poderia ser aplicada à tecnologia do *streaming* seria a prevista no art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal – fonogramas e videofonogramas musicais, uma vez que, quando o usuário assina uma plataforma de *streaming* ele terá acesso à diversos conteúdos dessas categorias. Resta analisar, assim, a aplicação desta imunidade ao *streaming*.

3.4.1 Aplicação Da Imunidade Prevista No Artigo 150, Inciso Vi, Alínea “e”, da Constituição Federal no *Streaming*.

Conforme dispositivo transcrito acima, a CF prevê a imunidade dos “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”⁴⁶.

Inicialmente, cumpre esclarecer o que seria o fonograma e o videofonograma musical, a fim de verificar a abrangência da referida imunidade.

Na explicação do Professor Luis Eduardo Schoueri⁴⁷, fonograma é uma fixação de sons que não seja incluída em uma obra audiovisual, enquanto que videofonograma é uma obra audiovisual cuja matriz tem capacidade de armazenar informações que se traduzem em imagens em movimento (com ou sem som). É ver:

Cabe ver, inicialmente, qual o sentido das expressões “fonograma” e “videofonograma”, apontadas pelo constituinte derivado.

Já a Lei n. 5.988, de 14 de dezembro de 1973, que foi revogada pela atual Lei de Direito Autoral, definia fonograma como “a fixação, exclusivamente

⁴⁶ Art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Consulta em 16/10/2019.

⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016. P. 486.

sonora, em suporte material” (art. 4º, VII) e videofonograma como “a fixação de imagem e som em suporte material” (art. 4º, VIII).

A atual Lei de Direito Autoral veio a instituir definições mais complexas. Para os fins da referida Lei, deve-se entender como fonograma “toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual”.

A doutrina autoralista também aponta para definição legal de videofonograma, embora seja menos óbvia.

O art. 5º, VIII, “i”, da Lei de Direito Autoral define “obra audiovisual” como a obra que “resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação”.

As obras audiovisuais, por sua vez, podem ser cinematográficas ou videofonográficas. Tal entendimento, diferenciando-se quanto às técnicas de produção e quanto a seu suporte doutribário, encontra-se reproduzido na legislação sobre o tema. Assim, considera-se cinematográfica a “obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação e exibição seja prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição”. Obra videofonográfica é a “obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som”.

Por conseguinte, ao referir-se a “videofonogramas”, e não a “obras audiovisuais”, o constituinte derivado excluiu a obra cinematográfica do âmbito da referida imunidade.

Porém, o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que introduziu o *streaming* como serviço passível da tributação do ISS, menciona, expressamente, que deve ser respeitada tão somente a imunidade de livros, jornais e periódicos. Não que seja necessário a lei infraconstitucional definir se tal hipótese observará ou não as imunidades previstas na Constituição Federal, uma vez que “a imunidade é mandamento constitucional, inexistindo competência tributária nesse campo”⁴⁸, mas resta analisar se a imunidade dos fonogramas e videofonogramas (art. 150, inciso VI, alínea “e”, da CF) abrange, também, o *streaming*.

A tecnologia do *streaming* disponibiliza diversos conteúdos ao usuário, sem cessão definitiva, não diferenciando àquelas de autores brasileiros ou obras interpretadas por artistas brasileiros, daquelas de artistas internacionais, ou seja, não diferenciando as obras que são imunes, daquelas que não são imunes pela Constituição Federal.

⁴⁸ JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. p. 353.

Dessa forma, não há como calcular a imunidade dos “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros”⁴⁹, uma vez que a base de cálculo é o valor que o usuário paga para ter acesso a todos os conteúdos daquela plataforma – e não somente a uma parcela dos conteúdos, ou seja, os conteúdos de artistas brasileiros e estrangeiros.

Além do mais, o usuário paga pelo acesso aos conteúdos, independentemente se irá utilizá-los ou não.

Esse é o entendimento do professor Salvador Cândido Brandão Júnior⁵⁰:

O prestador de serviço de *streaming* de fonogramas e videofonogramas disponibiliza um conteúdo único, indivisível e muito amplo, envolvendo obras musicais de autores das mais diversas nacionalidades.

Como o conteúdo é indivisível e inclui tanto conteúdo protegido pela imunidade quanto conteúdo não protegido, deve-se encontrar uma forma de conformar a aplicação dessa imunidade também nessa modalidade de serviço, pois é inadmissível a conclusão de que a alteração do meio de disponibilização do mesmo conteúdo possa afastar a aplicação da imunidade. Em outras palavras, a obra musical disponibilizada em CD-Rom será imune, mas a mesma obra musical disponibilizada por *streaming* pela internet não poderá ser, porque o preço do serviço é único e envolve, também, outras obras não imunes.

A dificuldade de operacionalização dessa imunidade foi criada pelo próprio poder público, não podendo prejudicar o particular pela dificuldade criada pelo ente tributante.

Assim, do mesmo modo com o Supremo Tribunal Federal entendeu para a imunidade dos livros eletrônicos, conclui-se que a interpretação dessa imunidade deve ser ampla ao ponto de afastar a competência tributária do imposto sobre disponibilização de conteúdo musical por *streaming*, mesmo se forem disponibilizadas, em conjunto, obras musicais de autores ou intérpretes brasileiros. Assim, resta inviabilizada a tributação por ISS sobre o serviço de *streaming* quando houver disponibilização de fonograma e videofonograma de autor brasileiro ou intérprete brasileiro.

Conforme se verifica, a dificuldade na operacionalização foi criada pelo poder público e o particular não pode se prejudicar por essa dificuldade, de modo que não é admissível que uma obra disponibilizada por um meio seja imune, por exemplo, CD, mas a mesma obra disponibilizada por outro meio, *streaming*, não seja imune.

⁴⁹ Art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Consulta em 16/10/2019.

⁵⁰ JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. P. 355.

Assim, compreende-se que, quando houver disponibilização de obra (fonograma e videofonograma) de autor/intérprete brasileiro, resta inviabilizada a tributação do *streaming*, uma vez que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal abrangerá essa obra.

4 O ICMS E O ISS NA LEGISLAÇÃO

Desenvolvido os conceitos e fundamentos básicos do Direito Tributário, passa-se a demonstrar a materialidade dos impostos incidentes sobre serviços – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – a fim de analisar, em seguida, a incidência destes impostos sobre o *streaming*.

4.1 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS, por ser o tributo com maior arrecadação no Brasil⁵¹, gera muita discussão e seu estudo é muito complexo, de modo que a intenção deste trabalho não é esgotar as explicações acerca do ICMS, apenas compreender alguns conceitos que serão importantes para a análise da possível incidência de ICMS sobre o *streaming*.

4.1.1 A Materialidade Do ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS está previsto, de forma geral, no artigo 155, da Constituição Federal de 1988⁵². É ver:

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;

Depreende-se, deste dispositivo, que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) é de competência⁵³, conforme já demonstrado, dos Estados e do Distrito Federal, que, por meio de lei ordinária, podem instituí-lo e regulamentá-lo.

⁵¹ Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>, acesso em 31/08/2019.

⁵² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31/08/2019.

⁵³ Importante ressaltar que os artigos 147 e 154, inciso II, da Constituição Federal preveem que a União (i) terá competência para criar os impostos Estaduais, em território Federal; e (ii) poderá instituir, na

Além disso, é possível verificar a partir do artigo supracitado as hipóteses⁵⁴ de incidência do ICMS, quais sejam, as **(i)** operações relativas à circulação de mercadorias; **(ii)** prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e **(iii)** prestações de serviços de comunicação.

Embora seja de tamanha relevância a incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (item “**(ii)**” acima), esta não será analisada, uma vez que não contém relação com o foco central do presente estudo.

Dessa forma, compreender-se-á, a seguir, a incidência do ICMS sobre os itens “**(i)**” - operações relativas à circulação de mercadorias e “**(iii)**” - prestações de serviços de comunicação

4.1.2 A Incidência Do ICMS Sobre As Operações Relativas À Circulação De Mercadorias

Inicialmente, cumpre esclarecer que o conceito de “circulação” abrange apenas a circulação jurídica, ou seja, é necessário a troca da posse/propriedade da mercadoria de uma pessoa para outra, conforme explica Roque Antonio Carrazza⁵⁵:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem

iminência ou caso de guerra externa, impostos extraordinários, mesmo que não sejam compreendidos em sua competência. Conforme verifica-se nos dispositivos transcritos a seguir:

CF, art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

CF, art. 154: “A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁵⁴ Além as hipóteses mencionadas, o autor Roque Antonio Carrazza menciona outras hipóteses de ICMS, quais sejam, o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, de modo que “há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição revista e ampliada, São Paulo. Malheiros Editores: 2009 p. 37).

Não serão estudadas essas hipóteses por não terem quaisquer relações com o tema central deste trabalho.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS. 14ª edição revista e ampliada**, São Paulo. Malheiros Editores: 2009 p. 38.

mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS.

Ainda, necessário ressaltar que a Constituição Federal de 1988 não prevê a tributação das mercadorias em si, mas sim as operações que têm por objeto a circulação de mercadorias, isto é, “o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias⁵⁶”.

Já a mercadoria compreendida neste conceito depende-se daquela sujeito à mercancia, ou seja, “para que um bem móvel seja havido de mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda”⁵⁷.

Assim, ressalta-se que um bem para uso próprio não é mercadoria, de modo que, se vendido, não gera a obrigação do recolhimento de ICMS, mas, o mesmo bem, se é comprado e revendido por uma loja, ocorre a operação mercantil e, assim, incide o ICMS.

Dessa forma, o ICMS irá incidir quando há um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria, por meio da circulação desta.

4.1.3 A Incidência Do ICMS Sobre A Prestação Dos Serviços De Comunicação

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal traz, ainda, que o ICMS incidirá sobre a prestação dos serviços de comunicação. Resta esclarecer, portanto, as hipóteses que configuram fato gerador do ICMS nestes casos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a Constituição Federal prevê a incidência de ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação, e não sobre a comunicação em si, de modo que a comunicação só será fato gerador de ICMS quando decorrer de um contrato oneroso de prestação de serviços.

Ainda, ressalta-se que o ICMS surgirá sempre de uma obrigação de fazer, ou seja, haverá a prestação de serviços de comunicação, por meio de uma pessoa física ou jurídica, a título oneroso, à terceiros. Em outras palavras, ele nasce quando, em

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. **14ª edição revista e ampliada**, São Paulo. Malheiros Editores: 2009 p. 39.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. **14ª edição revista e ampliada**, São Paulo. Malheiros Editores: 2009 p. 43.

razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de Direito Privado (mas não trabalhista), serviços de comunicação forem efetivamente prestados⁵⁸.

Dessa forma, irá incidir o ICMS sobre os serviços de comunicação quando efetivamente prestados, o mero contrato não é fato gerador de ICMS, mas, sim, a prestação do serviço de comunicação.

4.2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156⁵⁹, inciso III, atribuiu aos municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. É ver:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

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

Assim, tendo em vista que o texto constitucional utilizou do termo “serviços” – originalmente do direito privado -, é necessário entender a abrangência deste termo, para compreender o que é possível ser tributado pelo município, sem ultrapassar os limites estabelecidos na constituição.

4.1.4 O Termo “Serviços” Utilizado Pela Constituição Federal

Inicialmente, para compreender exatamente quais serviços são passíveis de tributação, é necessário ressaltar aqueles que não são tributáveis.

Tendo em vista que o princípio da isonomia, previsto no artigo 145, §1º da CF/88⁶⁰, transcrito abaixo, requer que os fatos tributários tenham conteúdo econômico, tem-se, portanto, que os serviços prestados sem interesse econômico não são tributáveis:

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. **14ª edição revista e ampliada**, São Paulo. Malheiros Editores: 2009 p. 186.

⁵⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26/08/2019.

⁶⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15/10/2019.

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.

Além desses, o trabalho efetuado em relação de subordinação; o serviço público, já que compreendido no âmbito do direito público e amparado pela imunidade tributária compreendida no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CF/88; e os serviços cuja competência foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal (artigo 155, inciso II, da CF/88), também não são serviços tributáveis. Nas palavras de Aires F Barreto⁶¹:

Atentos à Constituição, sistematicamente interpretada, temos que no conceito de serviço tributável não se inclui o serviço público, porque (a) subsumível a regime de direito público e (b) excluído por força do estatuído na alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, que estabelece a imunidade tributária dos serviços públicos.

No conceito, também não se contém o trabalho realizado para “si próprio”, desprovido que é de conteúdo econômico. Deveras, as exigências do princípio da isonomia e da capacidade contributiva impedem que se possa cogitar de gravar-se com impostos “a prestação de serviços” despida de conteúdo econômico.

(...)

A Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação de outras categorias de eventos. Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis*. Juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio. Sò é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só se pode dar quando o esforço seja produzido para outrem.

Pelas mesmas razões jurídicas, não se contém no conceito constitucional de serviços os prestados em regime familiar, os altruísticos, desinteressados e filantrópicos, por lhes faltar conteúdo econômico (conforme art. 145, §1º, da CF). Reconhece-se, universalmente, que o princípio constitucional da isonomia exige tenham os fatos tributários conteúdo econômico.

(...)

Fora do conceito também está – por não estar *in commercium* – o trabalho efetuado em relação de subordinação, seja a empregador privado, seja ao poder público (cujo conteúdo econômico é excluído, em razão de seu cunho alimentar). Com estas exclusões constitucionalmente exigidas, fica delimitado o conceito de serviço tributável.

⁶¹ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo. 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 5 e 6.

Dele são subtraídas, ainda, os serviços cuja tributação é comeditada aos Estados e ao Distrito Federal, que são os serviços de transportes intermunicipal ou interestadual e os de comunicação (cf. art. 155, II, da CF).

Excluídas as hipóteses de serviços não tributáveis, conforme exigido pela Constituição Federal de 1988, resta delineado quais serviços serão tributáveis.

Dessa forma, tem-se que serviço será todo esforço humano feito em prol de outra pessoa, bem como que serviço tributável será o aquele que decorra de atividade remunerada, prestado à outra pessoa, mas sem subordinação, conforme esclarece o jurista Aires F. Barreto⁶²:

Pode-se, portanto, inicialmente, conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa. E, por sua vez, serviço tributável como o desempenho de atividade economicamente apreciável, remunerada, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, objetivando produzir utilidade a outrem. Os serviços tributáveis submetem-se, em regra, a imposto municipal (art. 156, III, CF) e, excepcionalmente, a imposto estadual ou distrital (Art. 155, II, CF).

Em outras palavras, serviço é o “desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob regime de direito privado, mas sem subordinação, com fito de remuneração”. É esse o fato que, nos termos constitucionais, pode ser adotado, pelo legislador ordinário, como materialidade de hipótese de incidência de imposto estadual ou municipal, conforme o caso.

A Constituição Federal menciona, ainda, que os serviços serão tributáveis ou pelos Estados (artigo 155, II, da CF) ou pelos Municípios (artigo 156, III, da CF) e ao Distrito Federal (art. 147, da CF).

Depreende-se, portanto, do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal que os Municípios serão responsáveis por tributar os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”⁶³.

Ou seja, excetuando os serviços sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os demais serão tributáveis por meio do imposto sobre serviço (ISS) de competência Municipal.

⁶² BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo. 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 6 e 7.

⁶³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26/08/2019.

Observa-se que não foi atribuído aos Municípios a competência para tributar os contratos de prestação de serviços, mas, sim, o serviço prestado em si. Ainda nas palavras do jurista Aires F. Barreto⁶⁴:

Há ainda aspecto a merecer advertência: aos Municípios não foi conferida competência para tributar contratos de prestação de serviços, mas, sim, para instituir imposto sobre o fato “prestar serviço”. O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o facere que alguém (o prestador) tenha concretamente desenvolvido em favor de terceiro (o tomador). Contratado o fato “A” e prestado o fato “A”, obviamente o imposto incide sobre “A”, mas, contratado o fato “A” e prestado o fato “B”, o imposto incide sobre “B” e não sobre “A”. À guisa de exemplo: se forem celebrados dois contratos para a prestação de serviços de concepção de uma obra, mas só um deles for executado, o imposto só incidirá sobre este.

Ainda, ao disciplinar a prestação de serviços, o Código Civil, no artigo 594⁶⁵, a enquadra como um contrato típico, bilateral, por meio do qual uma das partes (o prestador do serviço) tem o dever de prestar o serviço contratado pela outra parte (tomador do serviço), que se obriga ao pagamento da retribuição pelo serviço prestado. É ver:

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Além disso, importante avaliar sobre quais obrigações (dar ou fazer) podem incidir o ISS, tendo em vista sua natureza jurídica.

A obrigação de dar equivale a uma relação de entrega de um bem já existente pelo devedor ao credor, que terá direito sobre a coisa, ou, em outras palavras, “a obrigação de dar consiste em um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de uma coisa já existente ao credor, para que este adquira sobre ela um direito”⁶⁶.

Já a obrigação de fazer consiste em um serviço que será prestado pelo devedor ao credor e, a partir deste, será criado algo que até então não existia. Ao final dessa prestação poderá até ser entregue um bem final ao credor, entretanto, o objeto do negócio jurídico é o “fazer” – que poderá resultar em uma obrigação de dar.

⁶⁴ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo. 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 8.

⁶⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 28/08/2019.

⁶⁶ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras**. São Paulo. 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 16.

Nas palavras do Autor Aires F. Barreto⁶⁷:

A obrigação de dar consiste em um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de uma coisa já existente ao credor, para que este adquira sobre ela um direito. Por sua vez, *“as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega de uma coisa”*. Em outras palavras, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem elas em um ato ou em um serviço a ser prestado pelo devedor; é dizer, numa produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial. Nas obrigações de fazer, pode seguir-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o anterior fazimento, objeto precípua do contrato (do qual o “entregar” é mera consequência do fazer).

Assim, tendo em vista que um serviço será sempre prestado, ou seja, não é um objeto que será dado ao credor, a única obrigação que poderá ser fato gerador para a incidência do imposto sobre serviço (ISS) é a obrigação de fazer, destacando-se que não serão todas as obrigações de fazer que poderão incidir o ISS, mas tão somente aquelas que a prestação é o próprio serviço do devedor, conforme continua a explicar o professor Aires F. Barreto⁶⁸:

Em resumo, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta, mediante um facere. Em outras palavras, serviço se presta, não se dá.

(...)

O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange as obrigações de fazer e nenhuma outra.

É caudaloso o entendimento, seja da doutrina, como da jurisprudência, de que serviço traduz, sempre, uma obrigação de fazer. Ou, como ensina Pontes Miranda, serviço é “qualquer prestação de fazer”, pois que “servir é prestar atividade a outrem.”

(...)

Tenha-se presente, ademais disso, que nem mesmo todas as obrigações de fazer podem render espaço para a exigência do ISS. Efetivamente, obrigações há em que existe um diminuto fazer, sem que possam ter o cunho de prestação de serviços.(...)

O ISS, portanto, só alcança – e só pode alcançar a obrigação de fazer, aquela cuja prestação é o próprio serviço do locador, sua atividade de servir. É, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve.

Não se encontrará na doutrina nenhuma dissensão quanto à noção, substancial e elementar, de que serviço traduz, sempre, uma obrigação de fazer. Já expusemos a distinção entre as obrigações de dar e de fazer, concluindo que prestação de serviço é necessariamente execução de obrigação de fazer. Alvo de tributação pelo imposto sobre serviços é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto.

⁶⁷ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras. São Paulo.** 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 16 e 17.

⁶⁸ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras. São Paulo.** 1ª Ed. Noeses, 2016. P. 19, 20, 21 e 25.

Diante disso, a prestação de serviços, eleita pelo legislador constitucional como materialidade possível do ISS, não pode ser confundida com qualquer outro tipo de obrigação, senão a obrigação de fazer, como já decidiu o C. STF, quando do julgamento do RE nº 116.121⁶⁹, envolvendo a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, conforme trecho do voto do Senhor Ministro Celso de Mello transcrito abaixo:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

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

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição" (grifei). Esse entendimento - que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível - encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23a ed., 1995, Saraiva; CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil", vol. III/250-254, item n. 238, 5a ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, "Contratos", p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7a ed., 1979, Forense, v.g.).

(...)

Sendo assim, e considerando as razões expostas, peço vênia, para, ao acompanhar o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento ao presente recurso extraordinário, declarando, incidenter tantum, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que se refere o DL nº 406/68, na redação e com a renumeração dada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/87. Declaro, ainda, também em caráter incidental, a inconstitucionalidade dessa mesma expressão ("locação de bens móveis"), inscrita na Lista de Serviços anexa à Lei nº 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

⁶⁹ STF, RE nº 116.121/SP, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 25/05/2001.

Diante do exposto, tem-se que o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) incidirá sobre todo o serviço remunerado, prestado em favor de outra pessoa (obrigação de fazer), sem subordinação, excetuando àqueles dispostos no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

5 A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*

Demonstrado alhures que o *streaming* deverá ser tributado por meio de imposto, bem como, poderá ocorrer a imunidade, caso prevaleça o entendimento de que o usuário não pode ser prejudicado por ter acesso a um conteúdo por meio, do que por outro – já que não é o meio que tem a imunidade, mas sim o conteúdo, resta esclarecer o ponto central do presente trabalho, qual seja, o conflito de competência entre os Estados e os Municípios na tributação do *streaming*.

5.1 CONFLITO DE COMPETÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DE *STREAMING*

Diante da receita significativa do *streaming*, mesmo com seu baixo custo para os usuários, Estados e Municípios buscaram formas para tributar essa nova forma de disponibilização de conteúdo.

Assim, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 157, que alterou a LC 116/03, para, dentre outras novidades, acrescentar o subitem 1.09⁷⁰, transcrito abaixo, à Lista de Serviços passíveis de incidência do ISS, o qual inseriu o *streaming* dentre esses serviços:

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

Em contrapartida, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS 106/2017⁷¹, que 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:

⁷⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 27/09/2019.

⁷¹ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em 27/09/2019.

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.

Após a publicação destes dispositivos, os Estados e Municípios começaram a editar normas para, efetivamente, seguir com a cobrança da tecnologia de *streaming*.

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou o Decreto nº 63.099/2017⁷², enquanto que o Município de São Paulo editou a Lei nº 16.757/2017⁷³. Conforme se verifica a seguir:

DECRETO Nº 63.099, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2017 (...) Artigo 478-A - Tratando-se de saídas com bens ou mercadorias digitais realizadas pelo estabelecimento a que se refere o inciso IV do artigo 16 deste Regulamento, por meio de transferência eletrônica de dados, destinadas a consumidor final, o imposto deverá ser recolhido, quando da referida transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, artigos 1º, 2º e 23).

Art. 5º Os arts. 1º, 3º, 9º, 9º-A, 13, 14 e 16 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com as modificações posteriores, passam a vigorar com as seguintes alterações: (...) 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).

Porém, ao que tudo indica, referidas normas incidem sobre o mesmo fato gerador, ocorrendo um conflito de competência para a tributação desta tecnologia. Sendo assim, cumpre esclarecer se há, de fato, um conflito de competência desta tributação.

⁷² Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>. Acesso em 03/10/2019.

⁷³ Disponível em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/lei_16757_1541523791.pdf. Acesso em 03/10/2019.

5.2 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE *STREAMING*

Conforme demonstrado alhures, para ocorrer a incidência de ISS o serviço decorrerá de uma obrigação de fazer/um esforço humano, realizado em pró de outra pessoa, remunerado e sem subordinação.

Nessas circunstâncias, a tecnologia de *streaming* – disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva – não se equipara a serviços para permitir a incidência do ISS, uma vez que essa tecnologia apenas disponibiliza conteúdo ao usuário, não há um serviço prestado em favor de outra pessoa.

Esse também é o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo⁷⁴ ao julgar se incidiria o ISS sobre conteúdos disponibilizados pela Empresa Manager (currículos e vagas de emprego), sem cessão definitiva, em seu sítio na internet:

(...) Consoante relatado, a autora ajuizou a presente ação ordinária pretendendo obter declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com o município réu, quanto à incidência de ISS sobre atividades consistentes em disponibilizar, sem cessão definitiva, conteúdos de currículos e vagas em seu sítio na internet. O feito foi julgado improcedente, sendo esse o motivo do seu inconformismo.

Pois bem. Conforme o estabelece o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União, qual seja a Lei Complementar nº 116/2003.

(...)

O fato gerador do imposto é, portanto, aquele descrito dentro do limite constitucional supramencionado, definido pela Lei Complementar nº 116/2003 e pela lista de serviços a ela anexa, que estabelece, exhaustivamente, as hipóteses de incidência do ISS.

Saliente-se, por oportuno, o que dispõe o § 4º do art.1º da LC 116/03 em matéria de ISS: “A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”. Tal preceito guarda simetria com o disposto no §4º do CTN, segundo o qual: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação sendo irrelevante para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei.”

Com o advento da evolução tecnológica coube à Lei Complementar 157/06 ampliar o campo de incidência do tributo em discussão, promovendo significativas alterações no sentido de tributar atividades antes não previstas na legislação anterior, de modo que, para a efetiva cobrança do ISS sobre essas novas atividades e serviços incluídos pela norma, forçoso que as legislações municipais promovam as devidas adequações em suas legislações.

No caso concreto, a Municipalidade de Barueri, após regular a questão por meio da Lei Complementar nº 399, de 19/05/2017 e do Decreto Municipal nº 8.676, de 18/12/2017, enquadrou as atividades da autora no item 1.09 -

⁷⁴ TJSP, Recurso de Apelação nº 1001283-07.2018.8.26.0068, Relator Henrique Harris Júnior, 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, DJe 28/08/2019.

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). Estabelecidas tais premissas, necessário esclarecer se as atividades desenvolvidas pela Manager (disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de currículos e vagas em seu site, na rede mundial de computadores) atraem a incidência do ISS, por se tratarem de prestação de serviços enquadradas no item 1.09 da lista anexa, ou se, de outro modo, guardam relação com negócios jurídicos distintos dessa prestação de serviços.

(...)

Disso resulta, obviamente, despropositado que o legislador complementar deixe de observar os parâmetros legais e constitucionais preexistentes, impondo a cobrança de ISS sobre valores provenientes de outros negócios jurídicos distintos da prestação de serviços, notadamente quando o suposto “serviço” somente se reveste de mera disponibilização de um conteúdo no servidor.

Nada obstante, sob a ótica do termo “serviço”, que é o núcleo do fato gerador do ISS, cabe reforçar algumas considerações que corroboram para a exclusão da incidência do ISS, no caso.

Diferentemente do que possa parecer, a essência do critério material da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, consistente no “prestar serviço”, que implica um fazer do agente, atividade desenvolvida em proveito alheio. Em outras palavras, a prestação do serviço presume uma obrigação de fazer, cujo objeto é sempre um ato do devedor, consistente na elaboração, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial, até então inexistente, ao revés da obrigação de dar que tem como objeto a entrega de uma coisa já existente, portanto, inalcançável pelo ISS. Nesse ponto, a disponibilização e hospedagem de mídias ou banco de dados ocorrem em momento anterior, no ambiente virtual da Manager.

Ademais, ainda que o item 1.09 da LC 116/06 contenha expressões que possam, grosso modo, espelhar as atividades da autora, é cediço que a lei tributária deve conter todos os elementos capazes de permitir a identificação do fato imponible, ficando vedado o emprego da analogia, pelo Poder Judiciário, e da discricionariedade, pela Administração Pública, de modo que a atuação do administrador deve se limitar à subsunção da situação fática colocada em discussão à norma de incidência do tributo, independentemente de qualquer valoração pessoal. Ou seja, não basta a mera semelhança terminológica do serviço para se conceber o uso da analogia ou da interpretação para fins de tributação por meio do ISS, quer por afronta ao artigo 150, I, da Constituição Federal (Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), quer pela vedação expressa do art. 108, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional (O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei).

(...)

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, relativamente ao princípio da tipicidade, “o ente tributário estará jungido a fixar, em sua plenitude, o desenho integral da figura típica do gravame” (Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, Revista de Direito Tributário nº 55, pag. 152). Não há se alegar, portanto, que a LC 116/03 comporta interpretação extensiva, vez que não se admite inovação na definição de “serviços” e nem ampliação do rol estampado na lista de serviços a ela anexa, com o intuito de viabilizar uma nova hipótese de tributação.

Nessa linha de raciocínio, não exsurge dos Contratos mencionados que as atividades da autora se materializem num esforço humano traduzido numa prestação de serviço, mas numa relação contratual que guarda maior

similitude com uma obrigação de dar, vez que permite ao assinante (empregadores ou candidatos), mediante uso de senha e *login*, acesso ao banco de dados constante no seu portal na internet, onde são disponibilizadas informações sobre vagas de empregos e currículos, sob certas condições. (...)

Apenas a título argumentativo, o STF editou a Súmula Vinculante 311, que veda a cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis, justamente por se tratar de obrigação de dar e não de fazer.

Vale dizer que essas particularidades têm características específicas, evidenciando, portanto, o incorreto enquadramento das atividades desenvolvidas pela Manager na descrição do item 1.09 da lista anexa da LC 106/03, vez que não há prestação de serviço de forma personalizada e sim uma atividade automatizada, sem esforço personalíssimo em prol de seu cliente, o que torna indevida a cobrança.

Assim, diante do panorama legal e jurisprudencial, e a despeito do esforço empreendido para convalidar a exigibilidade do tributo em discussão, a falta de precisão no enquadramento do “serviço” desqualifica e, por consequência, nulifica a pretensa cobrança.

E não é demasiado afirmar-se que, malgrado os atos administrativos gozem do atributo da presunção de legitimidade, é certo que tal presunção não é absoluta e intocável, mas *juris tantum*.

(...)

Isto posto, DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO, invertendo-se os ônus sucumbenciais em desfavor da Fazenda Pública Municipal. Em virtude da sucumbência recursal, acrescenta-se, a título de honorários, mais R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), nos termos do art. 85, § 11, do CPC, conformando os honorários globais em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), atualizados a partir da data de publicação deste Acórdão.

Conforme se verifica, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo compreendeu que a prestação do serviço resulta de uma obrigação de fazer que depende de um ato do devedor, ou seja, o devedor, mediante esforço humano, elabora uma atividade, o que difere da obrigação de dar que tem como objeto a entrega de algo já existente, de modo que não há que se falar na incidência de ISS, uma vez que a disponibilização dos dados na plataforma ocorre em momento anterior.

Além disso, o MM. Desembargador compreendeu que as atividades desenvolvidas pela empresa em questão não deveriam ser enquadradas no item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, uma vez que não há uma prestação de serviço de forma personalizada, mas sim uma atividade automatizada, sem esforço personalíssimo em prol do cliente, de modo que a cobrança do ISS torna-se indevida.

Ocorre que, não há na Constituição Federal a possibilidade de tributar a cessão de direitos, como demonstra a Professora Betina Treiger Grupenmacher⁷⁵:

⁷⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. P. 329/330.

O constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos como passível de incidência tributária. Assim, para que algum imposto pudesse ser cobrado em relação à remuneração dos contratos de *streaming*, a única hipótese viável seria o exercício, pela União, de sua competência residual, em razão da qual, atendidos os requisitos previstos no artigo 154, II, da Constituição Federal, um imposto sobre cessão de direitos poderia ser cobrado. No entanto, na ausência de lei complementar federal que crie tal exação, não há possibilidade de que a cessão de direitos seja tributada pelas pessoas políticas de direito público.

Gruppenmacher⁷⁶ esclarece, ainda, a impossibilidade da lei infraconstitucional criar ou alterar conceitos da Constituição Federal, entretanto, ressalta o entendimento do Ministro Luiz Fux, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, de que é necessário uma alteração na concepção dos conceitos constitucionais, ante a evolução tecnológica. É ver:

Com efeito, a lei tributária infraconstitucional não pode criar conceitos e ampliar a materialidade das hipóteses de incidência dos tributos desvirtuando o seu arquétipo constitucional.

Também o Código Tributário Nacional, no artigo 110, prescreve a proibição da alteração pela lei tributária de conceitos atinentes à Constituição Federal e demais diplomas legais:

(...)

O legislador não pode, também, alterar conceitos estabelecidos em normas de hierarquia superior. A lei deve atender ao exato alcance que o texto constitucional atribuiu à expressão, dando-lhe o sentido e o conteúdo já previstos.

O conceito de serviço para fins de incidência de ISS sempre esteve no texto constitucional. Não apenas a Constituição Federal traz o referido conceito, mas também a Teoria Geral do Direito e a do Direito Privado o fazem. Portanto, é interdito à LC 116/2003 transformar obrigações de dar em prestações de fazer.

A despeito de acreditarmos nas premissas aqui postas, precisamente no sentido de que o ISS só pode incidir sobre obrigações de fazer, com conteúdo econômico e despendidas em regime de direito privado, por ser esta a única definição compatível com o conceito constitucional de serviços, não podemos deixar de registrar que em recente julgado o Supremo Tribunal Federal sinalizou mudança de entendimento quanto ao conceito constitucional de serviços. O Ministro Luiz Fux, relator do Recurso Extraordinário 651.703 RG/PR, registrou o seu entendimento, no que foi acompanhado pela maioria dos ministros presentes, de que a evolução tecnológica e os novos tempos impõem uma alteração de concepção em relação aos conceitos constitucionais. Sugere, assim, a admissão da ocorrência de mutação constitucional em relação ao conceito de serviços para fins de incidência de ISS, a fim de que se admita a cobrança do referido imposto em relação às obrigações de dar e não apenas às de fazer. Para tanto, afirma, categoricamente, que não há mais de ser observado o artigo 110 do CTN, porque incompatível com a interpretação do texto constitucional no atual momento histórico.

⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. P. 331.

Ocorre que, não deve ser aceito a alteração do entendimento constitucional para que determinada situação passe a ser fato gerador de um tributo. Se há uma lacuna na Constituição Federal para tratar das novas tecnologias, deve ser realizada uma alteração constitucional que as incluam em seu texto.

Entretanto, a Lei Complementar 157, que alterou a LC 116/03, para acrescentar o supracitado subitem 1.09, menciona expressamente que incidirá o ISS sobre conteúdos disponibilizados sem cessão definitiva.

Ora, se não há na Constituição Federal a possibilidade da incidência de tributo sobre conteúdos disponibilizados sem cessão definitiva, uma vez que este não é abrangido pelo termo “serviço” descrito na Constituição, não pode o legislador infraconstitucional “adaptar” a sua cobrança, inserindo um item à lista de incidência do ISS.

Atualmente, existem duas propostas de emenda constitucional, as PEC 110/2019 e 45/2019, que propõem a criação, a partir da consolidação de alguns tributos, do imposto sobre bens e serviços (IBS).

Em síntese, as bases de cálculo de ambas as propostas são similares: “todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor”⁷⁷.

Embora as referidas propostas apresentem diferenças significativas, pode ser que, a partir de uma reforma tributária, seja abrangido o termo serviços utilizado pela Constituição Federal, a fim de instituir um tributo sobre conteúdos disponibilizados sem cessão definitiva.

Pelo exposto, não há que se falar, atualmente, na incidência do ISS sobre a tecnologia do *streaming*, uma vez que a cessão definitiva de conteúdos pré-disponibilizados, portanto, sem um serviço personalíssimo, não caracterizam prestação de serviço para tanto.

⁷⁷ NETO, Celso de Barros Correia, NUNES, Fabiano da Silva, ARAÚJO, José Evande Carvalho, SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara. 25/07/2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 01/11/2019.

5.3 DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE *STREAMING*

Já o ICMS, conforme demonstrado no tópico 4.1, incide quando há um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria (bem móvel), por meio da sua circulação, ou seja, se não há a tradição de uma mercadoria sujeita à mercancia, não pode ocorrer a incidência do ICMS.

Neste conceito, já não se encaixam os bens digitais tratados no Convênio ICMS 106/2017 supracitado, “pois não apresentam um corpo físico passível de circulação”⁷⁸.

Porém, com o avanço da tecnologia, o STF entendeu, em caráter cautelar, ser possível a exigência de ICMS sobre *download* de *software*, mesmo sem a existência de bem corpóreo, conforme pode-se verificar na matéria abaixo⁷⁹:

Tomando por base essa evolução tecnológica, o STF proferiu, em 26/5/10, decisão em medida cautelar na ADIn 1945-MT, entendendo cabível exigência de lei do Estado de Mato Grosso que exige ICMS sobre *download* de *software*, sob o argumento de que a inexistência de bem corpóreo não é relevante para afastar a incidência do imposto. Segundo consta da emenda desse precedente “(...) ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (...). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar a novos tempos, antes imprevisíveis.

Dessa forma, embora não conste expressamente no convênio ICMS 106/2017 quais seriam os bens digitais por ele abrangidos, é necessário a leitura de que, quando houver a transmissão de dados por meio de internet, de forma definitiva, como *softwares* ou quaisquer arquivos eletrônicos, poderá ocorrer a incidência do ICMS.

⁷⁸ FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. **Notas sobre o convênio ICMS 106/17**. 13/08/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044-Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617>. Acesso em 08/10/2019.

⁷⁹ FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. **Notas sobre o convênio ICMS 106/17**. 13/08/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044-Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617>. Acesso em 08/10/2019.

Assim, não há que se falar em incidência do ICMS sobre *streaming* que, reitera-se, disponibiliza conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva.

Esse também é o entendimento da Professora Betina Treiger Grupenmacher⁸⁰:

Noutro giro semântico, independentemente da forma de negociação – se presencial ou não -, o fato jurídico-tributário do ICMS apenas se considera praticado com a transferência da titularidade do bem móvel objeto de mercancia, o que, definitivamente, não ocorre em relação aos serviços *over-the-top* transmitidos por *streaming*, em relação aos quais não há transferência de titularidade, porque, como exposto, a cessão dos conteúdos de áudio e vídeo é temporária. O fornecimento será realizado enquanto vigorar o contrato.

Então, tendo em vista que o convênio ICMS 106/2017 prevê a incidência do ICMS sobre a transmissão de dados por meio de internet, de forma definitiva, e o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar 116/03 menciona, expressamente, que incidirá o ISS sobre conteúdos disponibilizados sem cessão definitiva, não há um conflito de competência entre essas normas.

Nas palavras da Professora Betina Treiger Grupenmacher⁸¹:

Por amor à coerência com as premissas até aqui adotadas, pensamos que não haverá dupla incidência sobre o mesmo fato jurídico-tributário. A redação do referido subitem 1.09 é clara no sentido de que não deverá haver cessão definitiva do conteúdo de áudio e vídeo, ao passo que o Convênio 106/2017 é claro no sentido de que a incidência do ICMS se dará sobre a comercialização de *softwares*, jogos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados, ou seja, é claro quanto à necessidade de transferência de titularidade das referidas utilidades, o que as insere na condição de mercadorias.

Portanto, não há que se falar em conflito de competências entre o convênio ICMS 106/2017 e o item 1.09 da lista anexa à lei complementar 116/03, uma vez que esses dispositivos preveem a incidência de imposto sobre fatos diferentes, ou seja, enquanto o convênio ICMS 106/2017 prevê a incidência do ICMS sobre a transmissão de dados pela internet de forma definitiva, o item 1.09 da lista anexa à lei

⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. P. 342.

⁸¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação de Economia Digital**. Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018. P. 342-343.

complementar 116/03 prevê a incidência do ISS sobre a transmissão de dados pela internet sem sessão definitiva.

6 CONCLUSÃO

A principal conclusão deste trabalho é que a discussão acerca dos conteúdos digitais ainda é muito embrionária no sistema jurídico brasileiro, de modo que é necessário que o legislador analise com cautela a revolução tecnológica, a fim de atualizar o referido sistema.

Um exemplo dessa primariedade foi o tema central do presente trabalho em que Estados e os Municípios, visando a grande quantia de dinheiro que girava em torno da tecnologia do *streaming*, começaram a compreender que seriam entes competentes para tributar dessa inovação.

Ocorre que, conforme restou demonstrado, não existe, atualmente, a possibilidade de tributar o *streaming* com base na Constituição Federal de 1988, uma vez que essa não prevê a tributação sobre cessão de direitos.

Dessa forma, não há que se falar em conflito de competência entre os referidos entes federados para a tributação desta tecnologia, uma vez que sequer há a previsão para essa tributação na Constituição Federal de 1988.

Além disso, não há que se falar em conflito de competência entre os Estados, que visavam cobrar ICMS sobre essa tecnologia, e os Municípios, que objetivavam cobrar ISS, uma vez que aquele surgirá quando houver um negócio jurídico que transfere a titularidade de um bem móvel, por meio da sua circulação, enquanto que este incidirá sobre o serviço que decorre de uma obrigação de fazer/um esforço humano, realizado em pró de outra pessoa, remunerado e sem subordinação.

Resta evidente, portanto, que o *streaming*, reitera-se, disponibilização de conteúdo sem cessão definitiva por um valor mensal, não se enquadra nas referidas hipóteses, razão pela qual não há que se falar na incidência seja de ISS, seja de ICMS sobre o *streaming*.

De todo modo, conclui-se, também, que não há uma bitributação entre a Lei Complementar 157, que alterou a LC 116/03, para acrescentar o subitem 1.09, o qual inseriu o *streaming* dentre os serviços possíveis de incidência de ISS, e o Convênio ICMS 106/2017, que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, uma vez que enquanto o item 1.09 prevê a incidência do ISS sobre os conteúdos disponibilizados sem cessão definitiva (*streaming*), o Convênio

ICMS 106/207 prevê a incidência do ICMS sobre a transmissão de dados pela internet de forma definitiva.

Pelo exposto, não há que se falar em conflito de competência na tributação do *streaming*, seja porque o Convênio ICMS 106/207 prevê a incidência de imposto sobre fato gerador diverso do qual prevê o item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, seja porque o sistema jurídico brasileiro ainda carece de embasamento que possibilite a tributação desta tecnologia.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALECRIM, Emerson. **Dez anos de Spotify: como o serviço mudou a indústria da música.** Tecnoblog. 49 semanas atrás. Disponível em <https://tecnoblog.net/263609/spotify-dez-anos-historia-streaming-musica/>. Acesso em 23/09/2019.

BARRETO, Aires. **ISS, IOF e Instituições Financeiras.** São Paulo. 1ª Ed. Noeses, 2016.

BREUSTEDT, Hannes. **O boom dos serviços de streaming.** 21/10/2017. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/o-boom-dos-servicos-de-streaming/>. Acesso em 19/09/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 14ª edição revista e ampliada, São Paulo. Malheiros Editores: 2009.

COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0.** 27/05/2013. Disponível em: <https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>. Acesso em 21/09/2019.

FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. **Notas sobre o convênio ICMS 106/17.** 13/08/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI308561,61044Notas+sobre+o+convenio+ICMS+10617>. Acesso em 08/10/2019.

GUTIERREZ, Marcelle. **Netflix registra queda de quase 30% no lucro do trimestre.** Valor. São Paulo. 17 de julho de 2019. Disponível em <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2019/07/17/netflix-registra-queda-de-quase-30-no-lucro-do-trimestre.ghtml>. Acesso em 21/09/2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação da Economia Digital.** 1ª edição. São Paulo. ABDR Afiliada, 2018. P. 325-326.

JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. **Tributação de Economia Digital.** Tributação do *Streaming*. São Paulo. 1ª Ed. Editora Afiliada, 2018.

NETO, Celso de Barros Correia, NUNES, Fabiano da Silva, ARAÚJO, José Evande Carvalho, SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019.** Câmara. 25 de julho de 2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 01/11/2019.

PORTAL FGV. **Tributação de software: para especialistas, competição de estados e municípios gera insegurança jurídica.** Portal FGV. 22/06/2018. Disponível em <https://portal.fgv.br/noticias/tributacao-software-competicao-estados-e-municipios-gera-inseguranca-juridica-dizem>. Acesso em 24/09/2019.

REUTERS. **Spotify tem lucro surpreendente no 4º tri, mas vê prejuízo em 2019.** Época Negócios. 06/2/2019. Disponível em <https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2019/02/epoca-negocios-spotify-tem-lucro-surpreendente-no-4o-tri-mas-ve-prejuizo-em-2019.html>. Acesso em 23/09/2019.

RODRIGUES, Guilherme. **Estudo mostra que Netflix lucra no Brasil quase metade do que a Globo consegue.** Bol. 19 de junho de 2019. Disponível em <https://observatoriodatelevisao.bol.uol.com.br/noticia-da-tv/2019/06/estudo-mostra-que-netflix-lucra-no-brasil-quase-metade-do-que-a-globo-consegue>. Acesso em 21/09/2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 6ª edição. São Paulo. Saraiva, 2016.

VENTURA, Felipe. **Netflix fatura mais que SBT e pode ultrapassar NET em número de assinantes.** Tecnoblog. 38 semanas atrás. Disponível em <https://tecnoblog.net/272962/netflix-dados-2018-receita-assinantes/>. Acesso em 21/09/2019.

ZOGRI, Paula. **Prejuízo bilionário da Netflix cresce, mas analistas preveem o momento de virada.** Infomoney. 15/01/2019. Disponível em <https://www.infomoney.com.br/negocios/grandes-empresas/noticia/7868212/prejuizo-bilionario-da-netflix-cresce-em-2018-mas-analistas-preveem-o-momento-de-virada>. Acesso em 23/09/2019.