

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**JOÃO MELO FERREIRA**

**O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DO *STREAMING* NO DIREITO  
BRASILEIRO:  
e as regras de competência observadas no processo de adequação legislativa**

**São Paulo**

**2023**

JOÃO MELO FERREIRA

RA00217554

**O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DO *STREAMING* NO DIREITO  
BRASILEIRO:  
e as regras de competência observadas no processo de adequação legislativa**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado no 10º semestre, turma DIR-MONO1DINT2, do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, com orientação do professor Dr. Robson Maia Lins, como exigência para a obtenção do diploma de Bacharel em Direito

São Paulo

2023

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, minha irmã, meus avós, amigos, namorada e Amora: minha eterna gratidão.

*A crise consiste precisamente no fato de que o velho está morrendo e o novo ainda não pode nascer. Nesse interregno, uma grande variedade de sintomas mórbidos aparece. – Antônio Gramsci.*

## RESUMO

O presente estudo propõe-se a construir uma análise crítica acerca da resposta tributária oferecida pelo Estado brasileiro à tecnologia do *streaming*. Diante das revoluções oriundas da economia digital, serão abordadas as dificuldades do Estado em promover um consenso no que se refere às hipóteses de incidência dos tributos ISS e ICMS. Ainda, será analisada a inabilidade do Estado em formalizar a natureza jurídico-obrigacional da nova ferramenta, e como isso afeta o contexto econômico do país, visto que promove um aprofundamento da chamada guerra fiscal, travada entre os entes estaduais e municipais, além de permitir a bitributação. O trabalho busca, portanto, diferenciar a tecnologia de *streaming* das pré-existentes, utilizando como exemplo os Serviços de Acesso Condicionado e a interpretação normativa acerca do enquadramento tributário dos *softwares*. Nesse contexto, devido à complexidade e às particularidades da tributação na Economia Digital, evidencia-se o descompasso entre a legislação tributária e as revoluções provocadas pelo avanço tecnológico, deixando claro que a tributação precisa se adaptar a essas novas realidades. Consequentemente, a análise da natureza dos impostos e dos diversos desafios revela as incertezas a serem enfrentadas para estabelecer uma tributação eficaz e adequada às plataformas de *streaming*. Diante desse cenário, a monografia explora a proposta de adoção de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil, levantando considerações e reflexões no sentido de verificar se essa seria, de fato, a solução mais apropriada para a realidade tributária brasileira.

**Palavras-chave:** Streaming. Tributação na economia digital. Guerra Fiscal. ICMS. ISS. IVA.

## ABSTRACT

This study aims to construct a critical analysis of the tax response offered by the Brazilian state to streaming technology. Faced with the revolutions arising from the digital economy, the difficulties faced by the state in promoting a consensus regarding the incidence of the ISS and ICMS taxes will be addressed. In addition, the state's inability to formalize the legal-obligational nature of the new tool will be analyzed, and how this affects the country's economic context, since it promotes a deepening of the so-called fiscal war, waged between state and municipal entities, in addition to allowing double taxation. The paper therefore seeks to differentiate streaming technology from pre-existing technologies, using as an example Conditional Access Services and the regulatory interpretation of the tax framework for software. In this context, due to the complexity and particularities of taxation in the Digital Economy, the mismatch between tax legislation and the revolutions caused by technological progress is evident, making it clear that taxation needs to adapt to these new realities. Consequently, an analysis of the nature of taxes and the various challenges reveals the uncertainties to be faced in order to establish effective and appropriate taxation for streaming platforms. Given this scenario, the monograph explores the proposal to adopt a Value Added Tax (VAT) in Brazil, raising considerations and reflections in order to verify whether this would, in fact, be the most appropriate solution for the Brazilian tax reality.

**Keywords:** Streaming. Taxation in the digital economy. Tax war. ICMS. ISS. VAT.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações

CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

ISS – Imposto sobre Serviços

IVA- Imposto sobre o Valor Agregado

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

LC – Lei Complementar

MP – Medida Provisória

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SeAC- Serviço de Acesso Condicionado

Art. – Artigo

CRFB - Constituição da República Federativa Brasileira

CTN - Código Tributário Nacional

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TV - Televisão

RICMS – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

CDN - Content Delivery Network ou Redes de Entrega de Conteúdo

## SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	7
1 INTRODUÇÃO .....	8
1.1 Tema.....	8
1.2 Problema .....	8
2 NOÇÕES SOBRE O <i>STREAMING</i> .....	10
2.1 Do caráter disruptivo do <i>streaming</i> .....	10
2.2 Da dificuldade de enquadramento .....	13
3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	17
3.1 Conceito de tributo .....	17
4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS .....	21
4.1 Do conceito jurídico de serviço .....	21
4.2 Do critério material da regra-matriz do ISS .....	23
5 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS .....	25
5.1 Do ICMS - Comunicação .....	28
6 A INTERPRETAÇÃO NORMATIVA DO <i>STREAMING</i> NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	31
6.1 A tributação do <i>streaming</i> pelo ISS e as alterações realizadas pela Lei Complementar 157/16.....	31
6.2 A inconstitucionalidade do convênio ICMS n. 106/2017 .....	34
6.3 Da competência residual da União .....	39
7 DA NECESSIDADE DE SEGURANÇA JURÍDICA .....	41
8 DO IVA COMO POSSÍVEL SOLUÇÃO.....	43
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	47
10 BIBLIOGRAFIA .....	49

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Tema

O enquadramento tributário do *streaming* no direito brasileiro e as regras de competência observadas no processo de adequação legislativa.

## 1.2 Problema

Consistindo em uma das ferramentas advindas da revolução tecnológica possibilitada pela criação da internet, os serviços de *streaming* têm se popularizado cada vez mais no Brasil e no mundo. A partir do sistema de armazenamento em nuvem, as plataformas de *streaming* permitem ao usuário transmitir ou receber dados, seja em forma de vídeo, áudio e/ou imagens de forma prática e rápida.

Diante do crescimento exponencial das plataformas de *streaming* no país e no mundo, o Estado brasileiro, visando aumentar sua arrecadação tributária, passou a promover o debate acerca da classificação e da tributação de tais plataformas. Por meio da edição da Lei Complementar 157/2016, o Estado entendeu por fixar pela incidência de ISS (Imposto sobre Serviços) nas operações de licenciamento ou cessão de direito e uso de software, incluindo os serviços de *streaming* na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Entretanto, a medida foi alvo de acaloradas discussões judiciais, por possibilitar uma interpretação diversa daquela fixada pela Lei Complementar 157/2016, qual seja a possibilidade da incidência do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual). Vale dizer, que apesar de o ICMS e o ISS figurarem costumeiramente em discussões relativas à competência, tais impostos possuem sua incidência expressa e evidentemente discriminada em lei, mas o surgimento acelerado de novas tecnologias e serviços acaba gerando a necessidade de criação de normas “especializantes”.

No que importa à discussão referente às plataformas de *streaming*, a complexidade sobre sua tributação transcende o debate “mercadoria X serviço” para promover um embate entre os Entes Municipais e os Entes Estaduais. Os primeiros, defendem tratar-se da prestação de um serviço cujo fato gerador implicaria a incidência de ISS e cuja competência para arrecadar seria,

curiosamente, dos próprios Municípios. Os segundos, defendem tratar-se de uma obrigação de dar, ainda que inexistam mercadorias móveis, e cuja tributação se daria nos termos do RICMS (Regulamento do ICMS), instituído e regulado pelos Estados federativos.

Por fim, há aqueles que defendem tratar-se de competência residual da União – para instituir um tributo específico às plataformas -, haja vista que, por inexistir mercadoria, bem como quaisquer trocas de titularidade após a contratação, nada há que se falar em incidência de ICMS. Nessa vertente, entendem restar afastada, também, a incidência de ISS, tendo em vista que a mera disposição de algo para uso de outrem não caracterizaria, por si só, uma prestação de serviço.

## 2 NOÇÕES SOBRE O *STREAMING*

### 2.1 Do caráter disruptivo do *streaming*

*Streaming* é um método tecnológico utilizado por plataformas digitais para transmitir e/ou receber dados de forma instantânea. O conteúdo oferecido pelas plataformas geralmente consiste em audiovisual como filmes, séries, músicas e jogos, bem como diversos outros serviços sob demanda. A transmissão, por sua vez, é realizada via internet em tempo real, sem a necessidade de fazer o download do arquivo para o dispositivo do usuário.

Cada vez mais, os serviços de *streaming* vêm se consolidando como uma forma popular de consumir conteúdo audiovisual, pois oferecem vantagens em relação à TV por assinatura, que, por anos, dominava sozinha o mercado audiovisual. Atualmente, o conteúdo disponibilizado pelas plataformas de *streaming* oferece uma grande variedade de opções, que podem ser acessadas a qualquer hora e qualquer lugar, dependendo apenas da conexão à internet. Além disso, os serviços de *streaming* geralmente são mais baratos do que os pacotes de TV por assinatura.

Até 2013, a Televisão dominava sozinha o consumo de obras audiovisual no país. Esse consumo se dava através da contratação de pacotes personalizados, englobando canais especializados em filmes, esportes, etc. Com o advento da Netflix no mesmo ano, os brasileiros passaram a ter uma forma mais eficiente de consumir um produto personalizado. Desta feita, enquanto antes se fazia necessário alinhar a agenda pessoal com o conteúdo desejado e disponível na programação da TV, a partir de 2013, o conteúdo passou a ser disponibilizado pela Netflix em uma plataforma digital acessível a qualquer momento.

Com a chegada dos serviços de *streaming*, o consumidor passou a ter acesso a filmes e séries a qualquer hora e em qualquer lugar, bastando ter um dispositivo com acesso à internet. Isso representou uma revolução na forma de distribuição de conteúdo audiovisual, pois eliminou a necessidade de esperar pela programação da TV ou de baixar os arquivos para o aparelho do usuário.

Em um momento de grandes mudanças tecnológicas, o início dos anos 2010 marcou o fim de mercados e companhias tradicionais. O *streaming* foi ganhando seu espaço na vida das pessoas, que passaram a utilizá-lo com mais frequência e, em muitas vezes, em substituição ao

conteúdo disponibilizado via TV por assinatura. Especulava-se desde então que as companhias de *streaming* teriam potencial para mudar o mercado e decretar o fim da tradicional TV paga.

Embora o País ainda tenha que lidar com limitações tecnológicas como o alto preço e dificuldades de acesso à banda larga – que, diga-se, já avançou muito em razão da crescente inclusão digital-, dados indicam que de 2016 a 2018 cresceu em 130%<sup>1</sup> o tempo que brasileiros passam em aplicativos de *streaming*.

Dados da ANATEL demonstram uma diminuição gradual em números de assinaturas de serviços de TV paga no Brasil. Ainda que o modelo brasileiro seja, ainda, largamente baseado na TV aberta, a própria agência relaciona a queda no público da TV por assinatura ao advento e subsequente popularização de serviços de *streaming*, na esteira de estudos que levam em consideração dados e análises de outros países.

Nessa esteira, imperativo lembrar que o início dos anos 2010 foi marcado por grandes mudanças tecnológicas, as quais levaram ao fim de mercados e companhias tradicionais. Nesse contexto, o *streaming* surgiu como uma nova forma de consumir conteúdo audiovisual e rapidamente ganhou espaço na vida das pessoas.

No Brasil, o *streaming* ainda enfrenta alguns desafios, como o alto preço e a dificuldade de acesso à banda larga<sup>2</sup>. No entanto, os números mostram que o uso de *streaming* está crescendo rapidamente. De 2016 a 2018, o tempo que os brasileiros passam em aplicativos de *streaming* aumentou 130%. Em maio de 2020 o *streaming* superou a TV no ibope<sup>3</sup>. Fato é, que os dados mostram que o *streaming* está impactando negativamente o mercado de TV por assinatura. A ANATEL, por exemplo, registrou uma diminuição gradual nas assinaturas de TV paga no Brasil<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Vide pesquisa da Deloitte. The State of Mobile 2019: vídeo streaming. Disponível em: [https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901\\_State\\_of\\_Mobile\\_Video\\_Streaming\\_EN.pdf](https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901_State_of_Mobile_Video_Streaming_EN.pdf). Acesso em: 22/10/2023.

<sup>2</sup> Dados do IBGE demonstram que entre 2005 e 2015 houve um aumento de 446% em domicílios com acesso à internet. Cf. IBGE - Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua - PNAD contínua – Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 22/10/2023.

<sup>3</sup> Streaming supera audiência por assinatura e vira preferência nacional. Disponível em: <https://www.metropoles.com/entretenimento/streaming-supera-audiencia-da-tv-por-assinatura-e-vira-preferencia-nacional>. Acesso em 30/10/2023.

<sup>4</sup> “O serviço de TV por assinatura vem apresentando queda, sendo um dos motivos para esse fato a mudança de perfil dos usuários, que estão optando por provedores de filmes e séries via streaming, que oferecem um custo

A queda no público da TV por assinatura é atribuída ao advento e à popularização de serviços de *streaming* pela própria Anatel. Estudos realizados em outros países<sup>5</sup> também mostram que o *streaming* está levando à redução do número de assinantes de TV por assinatura.

Uma estratégia adotada pelas plataformas de *streaming* que vem contribuindo para sua ascensão é, também, a produção de conteúdos autorais. Hoje em dia, as plataformas se transformaram em um conglomerado que abarca tanto a plataforma de *streaming* quanto a produtora de conteúdo audiovisual, tudo isso centralizado em uma única empresa.

Ante o exposto, diante da tendência de ascensão do consumo de *streaming* no Brasil e no mundo, evidente a inevitável substituição dos serviços de TV por assinatura pela nova e mais barata tecnologia.

---

menor aos usuários” Cf. Relatório ANATEL para a imprensa – SACCHITIELLO, Barbara. Anatel atribui queda na TV paga aos serviços de streaming. Portal Meio e Mensagem, 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/midia/2018/07/10/anatel-atribui-queda-na-tv-paga-aos-servicos-de-streaming.html> . Acesso em: 22/10/2023.

5 Marketing Charts: More People Under 45 Watch Streaming/Downloaded Video Weekly Than Traditional TV - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-82012> . Acesso em: 22/10/2023;

## 2.2 Da dificuldade de enquadramento

Analisando a conjuntura atual, o professor José Eduardo Soares de Melo concebe o *streaming* como uma tecnologia que “*permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados*”<sup>6</sup>.

Nesse sentido, o *streaming* consiste em uma forma de transmissão de dados que permite que o usuário tenha acesso a um conteúdo audiovisual, como filmes, séries, músicas ou jogos, de forma contínua e em tempo real. O conteúdo é enviado em pequenas partes, chamadas de “*data packets*”, que são interpretadas pela plataforma no dispositivo do usuário e apresentadas na tela.

Assim sendo, o *streaming* se diferencia do download, que pressupõe a transferência completa de um arquivo para o dispositivo do usuário. Enquanto, no primeiro, o conteúdo é transmitido de forma contínua, no segundo, o usuário deve esperar até que o arquivo seja completamente baixado para poder acessá-lo.

Para garantir uma experiência fluida e sem interrupções, o *streaming* utiliza uma funcionalidade chamada “*buffer*”. O *buffer* é uma área de armazenamento temporário que armazena parte do conteúdo acessado via *streaming*. Isso permite que o usuário continue assistindo ao conteúdo mesmo que haja atrasos ou interrupções na transmissão.

Além disso, o serviço utiliza redes de fornecimento conhecidas como CDN (Content Delivery Network ou Redes de Entrega de Conteúdo). Essa rede consiste em uma plataforma de servidores com alta distribuição por território que armazena e transmite o conteúdo de forma rápida e eficiente, reduzindo a distância entre o servidor principal e o usuário e promovendo uma experiência confortável e instantânea.

---

<sup>6</sup> MELO, José Eduardo Soares. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na modalidade “comunicação” e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet. in MONTEIRO, Alexandre. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 273.

Conforme explica a IBM<sup>7</sup>: “Cada servidor CDN está localizado no que é chamado de “borda da rede” – mais próximo dos usuários do que o servidor host, que é onde o site se origina. Por esse motivo, os servidores CDN costumam ser chamados de “servidores de borda”. Cada servidor armazena ou armazena em cache cópias de um subconjunto do conteúdo da Web – arquivos HTML, imagens, áudio, vídeo, aplicativos – do servidor host. Ao reduzir a distância entre esse conteúdo e os usuários, a rede de entrega de conteúdo ajuda o editor do site a fornecer desempenho mais rápido, reduzir o tempo de carregamento de seus usuários e controlar seu próprio consumo e custos de largura de banda.”.

Para companhias de *streaming*, as CDN’s permitem que as empresas distribuam conteúdo audiovisual para usuários em todo o mundo. O conteúdo é armazenado em cópias em servidores localizados próximos aos usuários, o que reduz a latência e melhora a qualidade do vídeo.

Por exemplo, um usuário no Brasil pode assistir a uma série de TV transmitida por uma empresa de *streaming* com sede nos EUA. O pedido de transmissão de dados não é enviado para o servidor principal da empresa, mas para um servidor CDN localizado no Brasil ou em algum outro país mais próximo. Isso permite que o usuário assista ao vídeo instantaneamente e com qualidade 4K ou HD, mesmo que esteja longe do servidor principal.

Através dessa rede de distribuição, o *streaming* revolucionou o mercado audiovisual não só brasileiro, mas mundial. Nesse sentido, importante ressaltar que as mudanças no consumo de audiovisual e televisão são resultado do desenvolvimento da rede banda larga no mundo. O aumento da abrangência e da qualidade da rede banda larga tem permitido que as pessoas consumam conteúdo audiovisual de forma mais conveniente e acessível.

Conforme explica o pesquisador James H. Collier em seu livro intitulado “On Twenty-Five Years of Social Epistemology”, a Amazon realizou um estudo, em 2012, descobrindo que um segundo de atraso no carregamento de suas páginas resultaria em uma perda de US\$ 1,6 bilhão em vendas anuais. Ainda no mesmo livro, o autor relata que a Google realizou um estudo para descobrir que um atraso de 4 décimos de segundo nos resultados de pesquisa poderia levar a uma perda de 8 milhões de pesquisas por dia, o que afetaria negativamente a receita de publicidade.

---

<sup>7</sup> Disponível em: <https://www.ibm.com/br-pt/topics/content-delivery-networks>. Acesso em 22/10/2023.

Fato é, que com o avanço exponencial das tecnologias a partir da década de 50, os paradigmas da sociedade contemporânea vêm sofrendo alterações constantemente. Daí porque, os mecanismos utilizados pelas plataformas de *streaming*, ao quebrarem as fronteiras territoriais, suprem com excelência as necessidades de uma sociedade que, cada vez mais, exige mais rapidez de resposta em todas as suas demandas.

Entretanto, uma vez que os serviços de *streaming* provocaram profundas alterações no mercado audiovisual, torna-se essencial que sua regulamentação e, principalmente, sua tributação, seja feita de maneira correta. Como é sabido, o direito não evolui na mesma velocidade que as alterações sociais, principalmente com o rápido avanço tecnológico e com as novas ferramentas de inteligências artificiais.

Inclusive, já estamos presenciando o embate entre as mudanças promovidas no mercado audiovisual pelas plataformas de *streaming* e as brechas em sua regulamentação. Em Hollywood, por exemplo, os atores, roteiristas e dubladores norte-americanos estão em greve desde maio de 2023 até o momento (outubro do mesmo ano)<sup>8</sup>. Entre os motivos que suscitaram uma das greves mais longas da história do cinema norte-americano, destaca-se em evidência a empresa Netflix, principal alvo de criticada pelos grevistas.

Além de reivindicarem por reajustes salariais e dos pagamentos que recebem pelas reexibições de suas produções nas plataformas de *streaming*, os atores pleiteiam pela regulamentação da ferramenta, que não paga residuais ou bônus aos seus funcionários independentemente do alcance ou sucesso da obra<sup>9</sup>. Essa “comissão” era praticamente obrigatória na economia da televisão a cabo.

Diante desse cenário, e frente à possibilidade de ampliar sua arrecadação em cima de um mercado bilionário, o Estado brasileiro vem estudando a maneira correta de taxar as atividades das plataformas de serviços de *streaming*. Para tanto, se faz necessário observar as estratégias adotadas por tais empresas, cujo escopo do trabalho se consolida no sentido de produzir e disponibilizar conteúdos audiovisuais através de uma rede pré-existente de banda larga.

---

<sup>8</sup> Disponível em: <https://veja.abril.com.br/cultura/hollywood-na-berlinda-o-que-esta-em-jogo-na-greve-que-parou-a-industria/>. Acesso em 23/10/2023.

<sup>9</sup> Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/em-cartaz/como-a-netflix-virou-vila-na-greve-dos-atores-de-hollywood>. Acesso em 23/10/2023.

Assim, através da edição da Lei Complementar 157/2016, o Estado entendeu por fixar pela incidência de ISS (Imposto sobre Serviços) nas operações de licenciamento ou cessão de direito e uso de software, incluindo os serviços de *streaming* na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Todavia, a medida foi alvo de acaloradas discussões judiciais, por possibilitar uma interpretação diversa daquela fixada pela Lei Complementar 157/2016, qual seja a possibilidade da incidência do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual). Tanto é verdade, que, em 2017, foi instituído o Convênio CONFAZ ICMS nº 106, inserindo o *streaming* na hipótese de incidência do referido imposto estadual e promovendo, com infelicidade, a bitributação.

Fato é, que a complexidade do debate transcende a questão “mercadoria X serviço” para promover um embate entre os Entes Municipais e os Entes Estaduais. Os primeiros, defendem tratar-se da prestação de um serviço cujo fato gerador implicaria a incidência de ISS e cuja competência para arrecadar seria, curiosamente, dos próprios municípios. Os segundos, defendem tratar-se de uma obrigação de dar, ainda que inexistia mercadoria móvel, e cuja tributação se daria nos termos do RICMS (Regulamento do ICMS), instituído e regulado pelos Estados federativos.

No intuito de aprofundar os pontos suscitados por ambos os lados, esse trabalho passará, então, a analisar como se desenvolve o raciocínio jurídico por trás da tributação de produtos e serviços no Brasil. Ainda, serão estudadas as comparações realizadas entre a figura do *streaming* e a figura do *software* no ordenamento jurídico brasileiro, visando compreender o papel dos entes federativos diante dessa nova tecnologia e destacar seus principais problemas e características.

### 3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

#### 3.1 Conceito de tributo

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, conceitua tributo como “*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*”<sup>10</sup>.

Imperativa a definição de tributo na forma em que fora recepcionada pela Constituição, eis que, nas palavras de Estevão Horvath “*no Brasil, o Direito Tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretender definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior*”.<sup>11</sup>

De modo a destrinchar a definição de tributo trazida pela Carta Magna, Geraldo Ataliba popularizou o conceito de tributo como a “*obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)*”.<sup>12</sup>

Aprofundando ainda mais os estudos acerca do conceito de tributo, Paulo de Barros Carvalho classificou-o em seis acepções distintas, quais sejam:

- i. tributo, como quantia em dinheiro;
- ii. tributo, como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- iii. tributo, como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- iv. tributo, como sinônimo de relação jurídico tributária;
- v. tributo, como norma jurídica tributária; e
- vi. tributo, como norma, fato e relação jurídica.<sup>13</sup>

Da perspectiva denotativa, o conceito de tributo pode ser interpretado, também, a partir da enumeração de suas espécies. Dito isso, insta destacar que a Constituição Federal de 1988

---

<sup>10</sup> BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 23/10/2023.

<sup>11</sup> HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. Curso de iniciação em direito tributário, p. 5.

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, p. 34.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 19.

reconhece cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos.

Ademais, o art. 16 do CTN concebe a incidência dos impostos sob uma ótica de unilateralidade e independência de atuação por parte do Estado, isto é, a hipótese de incidência do imposto está diretamente atrelada à sua origem, dada a partir de um fato gerador atribuído ao contribuinte. Entretanto, à luz do princípio da legalidade, a ocorrência do fato gerador depende, previamente, da instituição do tributo por força de lei, sendo este um papel imprescindível do Estado para amparar sua arrecadação.

Esta última, por sua vez, não é de competência exclusiva do Estado na figura de União Federal. Ao trazer o conceito de tributo, a Constituição também destacou que a competência para instituir, majorar, arrecadar e fiscalizar as espécies de tributos é compartilhada entre os Estados, União e Municípios, conforme previsões dos artigos 145, 138, 149 e 149-A, todos da CF/88 - a depender de cada particularidade. Tais competências devem observar, entretanto, alguns atributos como: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e a facultatividade.

Além disso, as competências devem observar as limitações impostas pelo artigo 150 da Constituição, que estabelece regras e princípios a serem observados no momento da instituição de tributos, de forma a promover a adequação por parte do legislador às diretrizes constitucionais para além de sua instituição, alcançando o próprio conteúdo e permitindo a interpretação da norma para além do texto corrido.

Neste sentido, vejamos:

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

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

*III - cobrar tributos:*

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

*V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;*

*VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

- 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. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)*

*§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*§ 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 aplicáveis 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.*

*§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.*

*§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Da análise do artigo supra, fica evidente que as limitações ao poder de tributar se fazem imprescindíveis para a garantia de uma arrecadação justa e equilibrada por parte do Fisco. Tais limitações, portanto, visam proteger o contribuinte de abusos por parte do poder público, garantindo que os tributos sejam utilizados para o benefício da coletividade e não para o enriquecimento ilícito dos entes públicos.

Com base nesses fundamentos, já podemos antecipar que, a seguir, o estudo enfocará nos critérios materiais específicos das regras-matrizes de incidência do ICMS e do ISS. O intuito é preencher, a partir dos textos do direito positivo, os conteúdos significativos desses critérios e, assim, entender quais marcas nucleares são necessárias para que os acontecimentos sociais eleitos pelo legislador constituinte sejam considerados fatos jurídicos desses impostos.

## 4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

### 4.1 Do conceito jurídico de serviço

A definição jurídica do termo “serviço” é fundamental para a compreensão legal acerca das situações em que restarão configuradas ou não a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Assim sendo, a Constituição Federal se ampara no conceito de serviço para delimitar a competência dos municípios para exigir o ISS, devendo tais limites serem exatamente respeitados: não sendo excedidos ou diminuídos.<sup>14</sup>

Nesse espectro, necessário dizer que a competência a ser delimitada é dos municípios, pois assim determina o artigo 156, III, da CF/88. Vejamos:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

(...)

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

Frente à complexidade desse imposto e no intuito de prevenir eventuais conflitos de competência, o legislador optou, ainda, por eleger a lei complementar como instrumento responsável pela introdução de normas jurídicas relativas aos serviços de qualquer natureza. Tal decisão se mostrou cabível, por tratar-se de disciplina que demanda maiores cuidados visando, novamente, prevenir conflitos de competência.

Dessa forma, evidente que, ao dispor sobre tal matéria, o legislador infraconstitucional deve ater-se a elucidar e reforçar os comandos previstos anteriormente pelo constituinte. Isto é, é-lhe categoricamente vedado extrapolar tal função, não lhe sendo permitido inovar em suas tarefas.

Assim, complementando o texto constitucional, a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o ISS e dá outras providências, conceitua o termo serviço e abarca as hipóteses de incidência do referido imposto através do seu artigo 1º e seguintes. Nesse sentido:

---

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 45.

*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.*

Diante desse contexto, Paulo de Barros Carvalho construiu a seguinte norma-padrão para o ISS<sup>15</sup>:

“Hipótese:

- i. Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações;*
- ii. Critério espacial: âmbito territorial do Município;*
- iii. Critério temporal: momento da prestação do serviço.*

Consequência:

- i. Critério pessoal: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador de serviço;*
- ii. Critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto”.*

Ainda que não seja capaz de suprir com exatidão todas as especulações que a leitura do texto constituinte invoca, tal esquema auxilia vigorosamente na interpretação da regra-matriz de incidência do ISS. Assim sendo, ainda que não englobe todas as possibilidades que abarcam a regra-matriz, o modelo possibilita esclarecer questões jurídicas dentro do que fora estipulado pelo legislador e o que será reforçado pelo aplicador da norma.

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, p. 792.

## 4.2 Do critério material da regra-matriz do ISS

A definição do termo serviço também passa, em sua origem, pelo direito civil. Isso porque, a hipótese de incidência do tributo em tela passa pela ideia da “prestação de serviço”, que, em seu cerne, nada mais é do que uma mera obrigação de fazer. Não à toa, Maria Helena Diniz define a natureza jurídica da prestação de serviços como “*uma obrigação de fazer, ou seja, a prestação de atividade lícita, não vedada pela lei e pelos bons costumes, oriunda da energia humana aproveitada por outrem, e que pode ser material ou imaterial*”<sup>16</sup>.

Retomando o conceito para o âmbito tributário, e levando em consideração que o ISS pressupõe uma prestação de serviço conforme concepção do direito privado, a atividade passível de caracterizar o fato gerador suscetível à tributação pelo fisco deve, obrigatoriamente, ostentar a categoria de obrigação de fazer. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>:

*“Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe”.*

Na mesma linha, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto concebem o conceito jurídico de serviço como o desenvolvimento de um esforço humano pessoal, traduzido num ato ou conjunto de atos e/ou na realização de determinada tarefa, com o intuito de proporcionar a terceiros, sob o regime de direito privado, um proveito, utilidade ou comodidade, ou a satisfação de uma necessidade. Ainda, os autores reforçam que “a circunstância do resultado do comportamento ser material ou imaterial é irrelevante. O que importa é ter sido obtido como fruto do esforço humano de alguém.”<sup>18</sup>.

Dessa forma, o ISS se diferencia do ICMS através do antagonismo entre a obrigação de fazer (ISS) e a obrigação de dar (ICMS). Dito isso, haverá incidência de ISS quando o esforço

---

<sup>16</sup> Diniz, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 3, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 313.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, p. 795.

<sup>18</sup> ID. A natureza jurídica do ICM. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ATALIBA, Geraldo; Especialização em Direito Tributário – IBET – IDEP – ESAF. São Paulo: Resenha Tributária; Revista dos Tribunais, 1983, p. 158.

humano desprendido resultar num bem material, ou quando a relação jurídico contratual prever a entrega de um bem imaterial, desde que tal bem seja resultado de uma obrigação de fazer.

Importa salientar, por fim, que essa diferenciação se faz de suma importância dentro do ordenamento jurídico brasileiro, eis que predomina há tempos a problemática da guerra fiscal entre os entes municipais e estaduais, temática esta que será abordada mais à frente neste estudo. Apenas para elucidar rapidamente tal problemática, fato é que a divisão entre o conceito de mercadorias e serviços não é tão clara quanto parece. Isso porque, principalmente no contexto da economia digital, é possível nos depararmos com situações em que os conceitos se misturam, o que abre brecha para os Estados e Municípios contestarem a competência arrecadativa um do outro, motivados, muitas vezes, por motivos econômicos.

## 5 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Conforme preleciona o art. 155, II da CRFB, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos estados, sendo um dos tributos com maior impacto na economia, em razão da ampla arrecadação realizada por esses entes federados. Na análise de Regina Helena Costa, *“o ICMS é o imposto mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável pela maior parte da receita tributária desses entes”*.<sup>19</sup>

Regido pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS é um imposto não-cumulativo, o que significa dizer que o valor do imposto pago em uma operação pode ser compensado com o valor do imposto devido em outra operação. Ademais, trata-se de um imposto indireto, isto é, o ônus recairá sobre o consumidor final.

Conforme previamente dito, a hipótese de incidência tributária do ICMS enseja uma obrigação de dar, acompanhada, para o que nos interessa, do complemento *“operações relativas à circulação de mercadoria”*. Isto posto, destaca-se que tal obrigação estabelece uma relação entre vendedor e comprador, na circulação de um bem inserido no conceito de mercadoria e na própria atividade comercial.<sup>20</sup>

A definição de mercadoria, no contexto atual de ampliação do comércio digital, se dá atrelada ao produto que será objeto de alienação, sendo esta realizada por meio da circulação voltada à mudança de titularidade e a consequente transferência de propriedade do bem, quais são indispensáveis para a ocorrência do fato gerador.

A circulação, por sua vez, não se confunde com o mero deslocamento físico de bens. Apesar de abranger, também, o deslocamento, o conceito de circulação previsto pelo legislador abarca, necessariamente, a transferência de titularidade nas fases de produção, circulação e consumo.

Na mesma linha, vejamos o ensinamento de Regina Helena Costa<sup>21</sup>:

---

<sup>19</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8ª Edição. São Paulo. Saraiva Educação. p 278.

<sup>20</sup> OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. p. 61.

<sup>21</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8ª Edição. São Paulo. Saraiva Educação. p 282.

*“A tributação de operação de circulação de mercadorias é a materialidade mais antiga do imposto em foco, visto que assim já ocorria antes da Constituição de 1988. A ideia de “circulação de mercadoria” traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Não se trata, à evidência, de mera circulação física. Mercadoria, por sua vez, é o conceito extraído do Direito Comercial, a significar bem móvel sujeito a mercancia”.*

Complementa Baleeiro<sup>22</sup>:

*“Dada a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias, o ICMS não incidirá sobre a mera saída ou circulação física do bem, posto que necessita da ocorrência da mudança titularidade do domínio para estar inserido no campo de incidência do referido imposto”.*

No que diz respeito aos critérios utilizados na observância da incidência do ICMS, destacamos: o critério material do ICMS é a circulação de mercadorias, que ocorre quando um bem é transferido de um estabelecimento para outro de nova titularidade. Para que o ICMS seja devido, é necessário que haja um negócio jurídico entre vendedor e comprador, envolvendo um bem que se enquadre no conceito de mercadoria.

Conforme leciona o artigo 12º da LC 87/1996, critério temporal do ICMS consiste no momento da saída da mercadoria do estabelecimento. O critério pessoal, por sua vez, é a habitualidade ou volume das operações realizadas pelo contribuinte (artigo 4º da LC 87/1996), enquanto o critério espacial consiste no local em que ocorre a circulação da mercadoria (artigo 11, I e § 3º da LC 87/1996).

---

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 543.

Por fim, o critério quantitativo do ICMS é definido pela Constituição Federal, que determina que as alíquotas sejam fixadas em lei complementar. O Senado Federal pode estabelecer alíquotas máximas e mínimas para evitar a guerra fiscal entre os estados.

No mesmo sentido, importa salientar o importante papel da lei complementar. Tratando-se de um instrumento legislativo utilizado pela Constituição para detalhar e desenvolver seus comandos, no âmbito tributário, a LC desempenha os papéis previstos no artigo 146 da CFRB, sendo responsável por disciplinar diversas matérias.

Ao que importa para o ICMS, a Lei Complementar acaba por reforçar sua natureza nacional, embora que de competência estadual, eis que é submetida a uma uniformidade normativa imposta, justamente, pela própria Constituição.

Nas palavras de Regina Helena Costa:

*“Embora de competência estadual/distrital, o ICMS reveste feição nacional, dada a uniformidade normativa que lhe impõe a Constituição, secundada pela extensão temática conferida à disciplina veiculada por meio de lei complementar”.*<sup>23</sup>

Por fim, o ICMS configura a única exceção à facultatividade do exercício da competência tributária, prevista na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da CFRB. Apesar da determinação prevista de que as isenções, incentivos e benefícios fiscais somente possam ser concedidos ou revogados mediante deliberação conjunta dos estados e Distrito Federal, a ausência de recolhimento do ICMS, em se tratando de um imposto de caráter nacional, poderia colocar em risco a saúde financeira de um estado e aprofundar ainda mais a conhecida “guerra fiscal”.

---

<sup>23</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8ª Edição. São Paulo. Saraiva Educação. p 282.

## 5.1 Do ICMS-Comunicação

Diante daquilo que é compreendido como mercadoria pelo ordenamento jurídico brasileiro, passou-se a interpretar como sujeitas à incidência do ICMS as prestações de serviço de comunicação.

A Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações e regulamenta outros aspectos institucionais relativos ao assunto. Em seu Art. 60, §1, apresenta a definição do conteúdo de uma prestação de serviço de telecomunicação:

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

O serviço de comunicação contemplado pelo ICMS-comunicação constitui-se em uma execução de obrigação de fazer, devido à previsão de um contrato oneroso regido pelo Direito Privado. Assim, têm-se um contrato firmado entre duas partes, na qual uma presta o serviço e a outra recebe. Nesse contexto, para configurar a prestação de serviço, de fato, deve obrigatoriamente ocorrer uma troca de mensagens, bem como um encargo vinculado a esta interação.

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup> entende que presta serviço de comunicação o ente que disponibiliza meios físicos necessários para que seja possibilitada a comunicação. Dessa forma, ao se comunicar através de meios próprios, não se tem, de verdade, uma prestação de serviço de comunicação, pois, se não houver um terceiro que viabilize o ato, não se tem uma prestação de serviço de fato.

Assim sendo, o ICMS também incide sobre a prestação do serviço de comunicação, não devendo, entretanto, incidir sobre todos os processos de comunicação puro e simples que

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106

ocorrem no escopo social. Admitir tal hipótese seria, inclusive, um abuso por parte do Fisco, eis que o simples fato de existir a comunicação não enseja, por si só, a capacidade contributiva.

Frente à tais prerrogativas, a doutrina especializada, acompanhada pela jurisprudência, entendeu por bem, quando do advento da TV por Assinatura e da Lei do Acesso Condicionado, concluir pela incidência do ICMS-comunicação na prestação de serviços de Acesso Condicionado.

De forma a exemplificar o raciocínio lógico jurídico por trás de tal entendimento, Alberto Macedo<sup>25</sup> explica que, nos serviços de televisão por assinatura, por haver uma relação jurídica onerosa entre o prestador e o assinante, estariam presentes os requisitos autorizativos para caracterizar a incidência do ICMS-comunicação.

Na mesma linha, segue o entendimento de André Mendes Moreira<sup>26</sup>:

*“O tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio (a mensagem é criada pelas produtoras de programas televisivos, sendo posteriormente transmitida pela empresa de TV por assinatura para o destinatário, viabilizando a relação comunicativa tributável pelo imposto estadual). (...) O fato de a programação ser adquirida de terceiro não transmuda a natureza de serviço de comunicação do SeAC. Isso porque, de todo modo, aquela mensagem (programa televisivo) criada pelo terceiro (que pode ser uma outra rede de televisão ou mesmo um anunciante), para ser difundido pelos canais pagos, é, de fato, mensagem de terceiro (e não do prestador do serviço de TV por assinatura, que tão somente disponibiliza o meio - mediante remuneração - para que a mesma chegue aos domicílios de seus assinantes”.*

---

<sup>25</sup>MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. in MONTEIRO, Alexandre. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 510.

<sup>26</sup> MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

De toda forma, a interpretação dada à tributação do Serviço de Acesso Condicionado não pode, simplesmente, ser transferida e aplicada à revolucionária tecnologia do *streaming*. Pelo contrário, deve-se respeitar as particularidades dessa nova ferramenta, de modo a observar os limites à interpretação da legislação tributária.

Embora a finalidade de ambas as ferramentas seja muito semelhante, consistindo na disponibilização de obras audiovisuais, é importante notar que existem distinções significativas que requerem abordagens distintas para cada uma delas. De acordo com a análise realizada neste estudo, os provedores tradicionais de serviços de acesso condicionado oferecem tanto o conteúdo quanto os meios, dispositivos e redes eletrônicos ou digitais necessários para a comunicação. O mesmo não serve para as plataformas de *streaming*. Estas, por sua vez, estão mais focadas na produção de conteúdo e fazem uso de redes e infraestrutura já existentes para fornecer o serviço.

Como resultado, as implicações tributárias são diferentes, levantando questões sobre a tributação dos serviços de *streaming* pelo ICMS-Comunicação, que é essencialmente associado aos serviços de Acesso Condicionado. Portanto, com base no que foi discutido até agora, relacionando a análise da natureza técnica do *streaming* com as discussões apresentadas acima, o estudo se concentrará na resposta tributária do Estado brasileiro à entrada do mercado bilionário do *streaming* no país.

## **6 A INTERPRETAÇÃO NORMATIVA DO *STREAMING* NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

### **6.1 A tributação do *streaming* pelo ISS e as alterações realizadas pela Lei Complementar 157/16**

Antes de mais nada, se faz imperativo ressaltar que o Sistema Tributário Brasileiro foi construído em um contexto no qual as transações eram majoritariamente físicas. Com o avanço das tecnologias e a mudança de cenário, as transações passaram a ser majoritariamente virtuais, forçando o sistema a se adaptar.

O novo modelo se apresentou como um desafio para o sistema tributário do país, pois ampliou a zona cinzenta pré-existente entre o que se interpreta como serviço e o que se entende por mercadoria. Fato é, que a ausência de limites cristalinos no que tange à interpretação desses dois conceitos acabou criando no país o que hoje ficou conhecido como “guerra fiscal”. Assim, quando surgem novas ferramentas tributáveis como o *streaming*, cuja definição exata não fora abordada pelo legislador constituinte, as unidades da federação acabam assumindo para si a competência arrecadativa, o que, por muitas vezes, gera um conflito entre Estado x Municípios.

Visando resolver esse conflito de competência, no que diz respeito ao *streaming*, o Estado brasileiro editou, no final do ano de 2016, a Lei Complementar 157/2016. Em suma, a Lei alterou a lista anexa de serviços da Lei Complementar 116/03 - responsável por uniformizar, taxativamente, as possibilidades de cobrança do ISS - para incluir o subitem 1.09, nos seguintes termos:

*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).*

Nesse contexto, passou-se a permitir às administrações públicas dos Municípios que iniciassem a cobrança do ISS sobre serviços de *streaming*. Em São Paulo, por exemplo, a cobrança vem sendo realizada através da Lei Municipal nº 16.757/2017.

Portanto, houve a fixação do entendimento de que, embora a utilidade do *streaming* seja muito semelhante à dos serviços de Acesso Condicionado, não seria possível estender a moldura jurídico tributária desta última para a primeira. Ademais, cabe salientar que o ICMS-comunicação, tributo competente aos serviços de Acesso Condicionado, possui sua incidência condicionada ao fornecimento dos meios e canais indispensáveis à transmissão da mensagem, o que não é o caso do *streaming*, que utiliza um ambiente de comunicação pré-existente.

Vale dizer, ainda, que o entendimento fixado pela Lei Complementar 157/2016 foi de encontro ao que vinha decidindo o Plenário do STF, a exemplo dos *leading cases* que declararam a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de licenciamento de software<sup>27</sup> e também a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a inserção de publicidade online.<sup>28</sup>

Entretanto, a expansão do rol de hipóteses de incidência do ISS não agradou todos os juristas, tampouco foi capaz de suprir o embate de competências. Atualmente, vem sendo bastante contestada a inclusão do *streaming* no rol de serviços e a consequente constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016. Temos, portanto, duas linhas de pensamento conflitantes.

A interpretação que vem sendo dada pelos tribunais superiores pauta-se no entendimento de que o constituinte originário não foi capaz de prever a realidade econômica provocada pelas inovações digitais do século. Nesse espectro, faria sentido aplicar uma interpretação maleável no que refere à materialidade do ISS, eis que o direito objetivado pelo constituinte se tornara obsoleto, incapaz de contemplar a nova realidade.

---

<sup>27</sup> RE 688.223, ADI 1945 e ADI 5659, julgados em 6/12./2021; DJe 3/3/2022. Tese fixada: "É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03".

<sup>28</sup> ADI 6034, julgada em 9/3/2022; DJe 21/3/2022. Tese fixada: "É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)"

Por outro lado, há aqueles que defendem a interpretação mais restrita da norma, fixando o conceito de serviço àquele previsto originariamente, qual seja, o do Direito Privado. Essa vertente se pauta no conceito de competência previsto pelo art. 156, II da CRFB e pelo art. 110 do CTN, de forma a vincular estritamente o conceito de serviço à obrigação de fazer e ao adimplemento do esforço humano empreendido.

De toda forma, existe no âmbito tributário nacional uma necessidade latente de alinhar ambos os entendimentos para mitigar os conflitos de competência – e com eles a guerra fiscal e a bitributação –, visando garantir a segurança jurídica desejada pelas empresas nacionais e estrangeiras do ramo que pretendem empreender no país.

## 6.2 A inconstitucionalidade do convênio ICMS nº 106/2017

No ano seguinte da edição da Lei Complementar 157/2016, os Estados da Federação, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituíram o Convênio ICMS nº 106/2017. Ignorando completamente as determinações trazidas pela referida Lei Complementar, o Convênio instituiu a incidência do ICMS sobre operações realizadas pelas plataformas de *streaming*.

Na análise de Tathiane Piscitelli, a cláusula quarta do Convênio incluiu o serviço de *streaming* nas hipóteses de incidência do ICMS, ao considerar a disponibilização de conteúdo (mercadoria) digital via pagamento periódico. Nesse sentido, vejamos<sup>29</sup>:

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

Da redação do dispositivo supra, fica evidente a intenção dos entes estaduais de caracterizar a disponibilização de conteúdo audiovisual realizada pelas plataformas de *streaming* como representativa de uma forma de aquisição de bens, hipótese sujeita ao ICMS. Ocorre que, conforme previamente explanado, a caracterização do conceito de mercadoria se dá atrelada à dois fatores essenciais para a configuração do fato gerador.

Primeiro, deve-se estar presente a efetiva circulação da mercadoria. Em segundo, deve-se efetivar a transferência de titularidade e consequente propriedade do bem. Assim, tendo em vista que, no contexto do *streaming*, não há de se falar em permanência da mídia disponibilizada

---

<sup>29</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

pelas plataformas no dispositivo do usuário, evidente, portanto, que não ocorrem a circulação e a transferência de propriedade do conteúdo.

Dessa forma, a interpretação que se dá é no sentido de que, o que ocorre, na realidade, é a mera cessão de direito de uso. Assim, o acesso garantido pelas plataformas de *streaming* ao conteúdo audiovisual usufruído pelo usuário é, na verdade, um mero licenciamento – perpétuo ou por quanto tempo durar a contratação -, eis que a fruição de determinado conteúdo é restrita, essencialmente, ao acesso à determinada plataforma.

Ainda que se admitisse o enquadramento do *streaming* como hipótese de incidência do ICMS, deve-se observar que a instituição do Convênio ICMS 106/2017, nos moldes em que fora efetivada, configura evidente violação aos princípios constitucionais pré-estabelecidos, na medida em que ofende à determinação do artigo 146, III, que estabelece como via adequada para a instituição da cobrança de ICMS a Lei Complementar.

Por conseguinte, a inconstitucionalidade do Convênio se dá em sua própria origem, eis que o alargamento do campo de incidência do ICMS só poderia ser efetuado através de Lei Complementar. No mesmo sentido:

*MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE SOFTWARE POR DOWNLOAD OU STREAMING. CONVÊNIO 167/2019 E DECRETO PAULISTA N. 63.099/2018. Nos termos dos arts. 146, inciso III, alínea a, e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição federal de 1988, os critérios material e espacial para a cobrança do tributo estadual devem disciplinar-se em lei complementar, de sorte que convênios firmados pelo Confaz não são veículos normativos adequados para estabelecerem a regra matriz de incidência do tributo. Acolhimento da apelação. (TJSP; Apelação Cível 1028019-10.2018.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda*

*Pública; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 04/12/2019).*<sup>30</sup>

Como se não bastasse, a instituição do Convênio, por ter sido realizada em um contexto na qual já havia sido editada a Lei Complementar 157/2016 - que estabeleceu a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming* – configurou expressa violação ao princípio do *bis in idem*, por instituir a bitributação sobre operações que já estavam sendo tributadas como serviço, através do ISS.

Fato é, que a instituição do Convênio se configura como uma evidente tentativa dos Estados em atrair para si o poder arrecadatório do mercado bilionário no qual estão inseridas as plataformas de *streaming*. Não passa, portanto, de mais uma manobra utilizada pelos Entes Federativos no contexto de guerra fiscal.

Sobre o tema, já se pronunciou Luciano Garcia Miguel<sup>31</sup>:

*(...)*

*Não é superlativo dizer que, entre as inovações tecnológicas das últimas décadas, a informática e, especialmente, a internet impuseram uma profunda alteração nas relações sociais e econômicas. E, se já havia grande dificuldade em dirimir conflitos de incidência entre ICMS e o ISS no ‘mundo real’, o ‘mundo virtual’ trouxe problemas ainda mais complexos para serem solucionados.*

*(...)*

*Se já era discutível, para fins de tributação, em que consistiam música, filmes, imagens e textos, quando agregados a um suporte físico, o que se dirá quando esses bens são despidos*

---

<sup>30</sup> TJSP; Apelação Cível 1028019-10.2018.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 04/12/2019).

<sup>31</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. As alterações tecnológicas na internet e os conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS. Doutorado em direito, São Paulo, 2015, p. 114.

*desse suporte? E o software, que Tércio Sampaio Ferraz Júnior entende que é algo que não pode ser nem mesmo classificado como um bem virtual, pois, para essa espécie, “a noção de intangibilidade é inadequada, pois construída a partir da percepção fisicamente nuclear da realidade<sup>32</sup>”.*

Ante o exposto, não restam alternativas se não pela conclusão da inconstitucionalidade do Convênio Confaz 106/2017. Trata-se, em suma, de norma violadora de preceitos fundamentais que regem o ordenamento jurídico de brasileiro, e, que, portanto, não pode servir de base para a tributação do serviço de *streaming* no país.

À luz deste entendimento, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 (Relator Ministro Dias Toffoli), “*excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*”.

Os efeitos da decisão foram modulados, com eficácia *ex nunc* a contar da publicação da ata de julgamento do mérito, para “*a) impossibilitar a repetição de indébito de ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores*”.

Diante desse julgado, o STF, visando assegurar maior segurança jurídica aos contribuintes, determinou a caducidade do Convênio nº 106/2017, o qual acabou perdendo sua eficácia jurídica e invalidando quaisquer cobranças de ICMS sobre todas as operações realizadas com software – e, por extensão, por plataformas de *streaming*.

Tal determinação, inclusive, foi reforçada na decisão monocrática proferida pela Ministra Relatora Cármen Lúcia, quando da apreciação da ADI 5.958, ajuizada pela BRASSCOM (Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação) contra a redação do Convênio ICMS nº 106/2017. Vejamos:

---

<sup>32</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. O direito entre o futuro e o passado, São Paulo: Noeses, 2014, p. 39.

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE SOFTWARES E CONGÊNERES. ART. 2º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 E CONVÊNIO Nº 106/2017 DO CONFAZ. JULGAMENTO DA ADI Nº 5.659. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PREJUDICADA. Deve ser realizado, quanto ao Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, também questionado nesta via, que, embora não tenha sido objeto expresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, **perdeu a sua eficácia jurídica desde aquele julgamento**, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, editado com base na interpretação tida como inconstitucional por este Supremo Tribunal. **Não há dúvida sobre a caducidade do Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.569** (Relator o Ministro Dias Toffoli), cabendo remarcar, ademais, que a Administração Pública submete-se aos efeitos erga omnes e vinculantes das decisões do Supremo Tribunal proferidas no controle abstrato de constitucionalidade (§ 2º do art. 102 da Constituição da República).(STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958; Relatora Ministra Cármen Lúcia; Decisão Monocrática. Data do Julgamento: 08/03/2021. Publicado em 09/03/2021.)*

Diante do exposto, não restam dúvidas acerca da inconstitucionalidade do Convênio Confaz 106/2017. Entretanto, afirmar tal entendimento não nos permite pressupor, como razão de causa e consequência, a precisa constitucionalidade da Lei Complementar 157/2016.

### 6.3 Da competência residual da União

Embora apontada por muitos doutrinadores como a melhor forma para definir a tributação do *streaming* perante o sistema tributário atual, solucionando o embate entre Estados x Municípios, a referida Lei Complementar falha em observar os critérios apontados pelo constituinte para a caracterização da incidência do ISS, buscando ampliar o conceito de “serviços” para além daquele previsto pelo legislador.

Conforme abordado anteriormente, a existência de uma obrigação de fazer depende da prestação de um esforço humano à terceiro, sob regime do direito privado. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>33</sup>:

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

Assim sendo, ao partirmos do pressuposto que a atividade encabeçada pelas plataformas de *streaming* configura uma locação, não podemos, portanto, enquadrá-la na hipótese de incidência do ISS, por expressa vedação do STF quando da redação da tese da Súmula Vinculante nº 31. Vejamos:

*“Súmula Vinculante nº 31/STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.””*

Seguindo essa linha de raciocínio, adotada pelo ilustre Paulo Ayres Barreto, a disponibilização de conteúdo pelas plataformas de *streaming* configura, meramente, uma chave

---

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, p. 775.

de acesso ao produto. Portanto, trata-se de uma obrigação de dar, restando afastada a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que pressupõe uma obrigação de fazer.

Por outro lado, as plataformas de *streaming* não se limitam, apenas, a fornecer a chave de acesso ao conteúdo para o usuário. Existe um caráter personalíssimo no acesso do conteúdo, visto que as plataformas são equipadas com algoritmos que analisam os gostos dos usuários e os indicam filmes, vídeos, músicas, etc. de acordo com suas preferências. Tal funcionalidade, portanto, requer um esforço humano a ser despendido para melhor personalizar a experiência do usuário, ou seja, pode ser caracterizada como uma obrigação de fazer – o que afastaria o enquadramento do *streaming* como mero licenciamento.

Isto posto, diante desse contexto de impossibilidade de enquadramento do *streaming* para fins de tributação, existe uma terceira vertente na doutrina que defende uma nova solução.

A Constituição Federal de 1988 concebeu, em seu artigo 154, inciso I, a competência residual da União para tributar fatos de substrato econômico não previstos anteriormente por lei expressa. Tal previsão foi dada em um contexto no qual já se antecipava a inabilidade do constituinte em suprir todas as demandas oriundas dos inevitáveis progressos sociais e econômicos do país.

Diante desse cenário, muitos doutrinadores passaram a defender ser o caso de a União utilizar sua competência residual para, assim, exigir a carga tributária sobre os serviços/produtos de *streaming*, em harmonia com a rígida distribuição das competências tributárias.

## 7 DA NECESSIDADE DE SEGURANÇA JURÍDICA

Existe um fato incontroverso que afeta o sistema tributário – e, conseqüentemente, a economia nacional – e que independe, no presente momento, de qual rumo será adotado pela União para fixar o enquadramento do *streaming* dentro das hipóteses de tributação. Fato é, que enquanto não superarmos essa zona cinzenta, as empresas atuantes no ramo não terão segurança para empreender no país.

A ausência dessa segurança pode acabar afetando os investimentos externos e internos, impactando diretamente na atração de capitais e, conseqüentemente, na capacidade arrecadatória do Estado. Logo, é de interesse nacional a uniformização de um entendimento comum no que tange à tributação das plataformas de *streaming*.

Ademais, às empresas, é assegurado como objetivo do Estado a garantia de segurança jurídica, para que elas possam desenvolver seus empreendimentos com determinada previsibilidade. Em suma, o contribuinte precisa compreender, em nível concreto e abstrato, quais os comandos jurídicos a que estão submetidos, para que possam adimplir com suas obrigações fiscais sem prejudicar a execução planejada de suas atividades.

Citando Paulo de Barros Carvalho, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>34</sup> sustenta que a “*segurança transparece quando a sociedade tem a possibilidade de prever os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação das regras jurídicas sobre as condutas humanas. ‘Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza*”<sup>35</sup>”.

Apesar disso, a mera positivação e institucionalização das normas jurídicas não é capaz de garantir, por si só, a segurança jurídica objetivada pelo contribuinte. Conforme observamos do estudo *in casu*, a simples edição da Lei Complementar 157/2016 não foi capaz de assegurar a segurança necessária para as plataformas de *streaming*, visto que ainda é debatida sua legitimidade.

---

<sup>34</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de Software. Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. Doutorado em direito. São Paulo, 2016, p. 151.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. Malheiros, v. 61, n. 3, p. 74-90, jul./set. 1994.

Isso ocorre porque, apesar da positivação da norma, ainda existe a possibilidade de sua aplicação ocorrer de forma arbitrária, assim como vimos com o Convênio 106/2017. Deste modo, a segurança jurídica deve ser assegurada através da obediência à uma sequência de procedimentos materiais e formais, imprescindíveis para a validação da norma e para a garantia de sua previsibilidade.

Vale ressaltar, ainda, que tais procedimentos devem ter como um de seus objetivos a limitação da norma positivada, de forma a demarcar, com rigor, as possibilidades de atuação dos representantes do Estado.

Nas palavras de Humberto Àvila<sup>36</sup>:

*A CF/88 atribuiu poder de tributar aos Entes Federados por meio de regras de competência. Essas regras referem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras, e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem os conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou expressamente sobre o tema ao asseverar que o intérprete ‘...não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis’*

Em suma, a edição da Lei Complementar 157/2016 não foi o suficiente para garantir a segurança jurídica necessária para o contribuinte, visto que foram excedidos limites interpostos pelo constituinte quando da redação da norma. No momento, portanto, ainda buscam-se alternativas para solucionar a questão da tributação das plataformas de *streaming*. Em vista disso, este estudo buscará analisar, a seguir, uma alternativa mais moderna para a solução do problema.

---

<sup>36</sup> AVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264. Apud QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

## **8 DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO COMO POSSÍVEL SOLUÇÃO**

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) tem como objetivo estabelecer uma forma de tributação por meio de um único imposto que abrange os aspectos relacionados ao consumo, algo presente em vários países atualmente. Sua origem remonta a um contexto diferente do federalismo fiscal brasileiro, vez que fora criado para atender as necessidades dos países europeus. Essa modalidade de imposto, insta salientar, é caracterizada pela cobrança ao longo da cadeia produtiva, ou seja, é plurifásica e não cumulativa.

Conforme vimos anteriormente, no Brasil, a Constituição Federal estabeleceu a divisão de competências tributárias, acarretando conflitos de competência que demandam a intervenção das Cortes Superiores para tentar dirimir questões relacionadas à arrecadação eficiente, nos moldes constitucionais. Entretanto, apesar da atuação dos Tribunais Superiores, a crescente digitalização da economia tem introduzido novas dinâmicas econômicas e fiscais que exigem abordagens adaptadas a essas novas realidades.

Nesse contexto, várias tentativas de reforma do sistema tributário brasileiro foram propostas para enfrentar esses desafios. Uma delas, a PEC 45/2019, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi, propõe a unificação do tributo sobre o consumo, denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Essa proposta abarcaria uma ampla gama de serviços e bens, incluindo intangíveis, com o objetivo de eliminar cinco tributos existentes (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS).

No intuito de preservar o modelo federativo e a autonomia dos estados e municípios, a proposta sugere uma legislação uniforme com a capacidade de estabelecer alíquotas por parte de cada ente federativo. A ideia é que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Nas transações interestaduais e intermunicipais, as alíquotas seriam determinadas com base no estado e no município de destino.

O projeto prevê três alíquotas de referência do IBS (federal, estadual e municipal), impostas para recompor a receita dos tributos substituídos. As alíquotas de referência seriam definidas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Dessa forma, a alíquota da União reporia a receita correspondente ao PIS, COFINS e IPI, enquanto as alíquotas dos estados e municípios reporiariam a receita do ICMS e ISS. Assim, a receita do IBS seria destinada aos estados e municípios onde ocorrem as transações.

Ocorre que, ainda que a proposta do IBS se apresente como viável para solucionar o debate técnico de conceitos jurídicos e consequentemente a guerra fiscal travada entre Estados e Municípios, ela não está isenta de críticas.

Apesar de entender que a adoção do imposto unificado traria mais simplicidade e familiaridade aos investidores estrangeiros - o que tornaria o país mais atrativo à investimentos -, José Luiz Ribeiro Brazuna<sup>37</sup> defende que a proposta do IBS, nos termos em que foi apresentada, admitiria a perda da seletividade e a limitação da autonomia dos entes federados. Nesse sentido, alerta Zilveti<sup>38</sup>:

*No Brasil, como relatou Sousa, há muito tempo se discute sobre a federalização do ICMS como meio de diminuir as tensões entre Estados e propiciar melhor controle de arrecadação. De fato, a federalização do ICMS poderia fazer com que o fruto do imposto permanecesse nos Estados, porém o Governo Federal centralizaria a regulamentação. A centralização da regulamentação resultaria, contudo, na temida perda de autonomia estadual. Inevitavelmente, perderiam os Estados sua força política, relegados a meros agentes de política fiscal unitária, determinada pela União, tal como ocorre nos sistemas federativos europeus, exceção feita à Suíça.*

Contesta-se, ainda, a habilidade do IVA em suprir as demandas oriundas das constantes alterações provocadas pela economia digital. Nessa linha, a digitalização da economia e a natureza das transações de streaming apresentam desafios adicionais que o projeto pode não abordar de forma adequada.

Na análise de Vanessa Canado, a adoção do modelo para suprir as demandas da economia digital não se faz oportuna no momento. Para ela, ainda que o tributo facilite imensamente o cumprimento das obrigações tributárias entre contribuintes, empresas e nas compras

---

<sup>37</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 840 a 842.

<sup>38</sup> LUKIC, Melina de Souza Rocha. Reforma Tributária no Brasil, ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014. P 248

internacionais, “os mecanismos de coleta do IVA, que os demais países adotam, capturam a economia digital. O Brasil infelizmente não consegue acompanhar esse movimento”.<sup>39</sup>

Visando solucionar esse problema, a Comunidade Europeia está discutindo a criação de um imposto voltado para receitas de atividades digitais, destacando a necessidade de adaptar as regulamentações tributárias às mudanças na economia digital. Pretende-se, portanto, a criação do chamado *Digital Service Tax*, que incidiria sobre receitas mundiais anuais acima de determinados patamares, de modo que o patamar mínimo seria aferido no território da União Europeia.<sup>40</sup>

No Brasil, quatro projetos de lei estão em curso com o objetivo de instituir um imposto sobre serviços digitais: o Projeto de Lei (PL) 2358/2020, que propõe a criação da CIDE Digital; o Projeto de Lei Complementar (PLP) 131/2020, que estabelece um regime de COFINS diferenciado para pessoas jurídicas de elevada receita que utilizam plataformas digitais; o PLP 218/2020, que visa instituir a Contribuição Social sobre Serviços Digitais; e o PLP 241/2020, que propõe a criação da Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais.

Todos esses projetos compartilham algumas características em comum: (a) não exigem que o contribuinte tenha uma presença física no Brasil, (b) aplicam o tributo apenas a contribuintes com receita bruta acima de um limite específico, (c) a receita tributável resulta de interações digitais com consumidores brasileiros e (d) eles se inspiram em iniciativas da OCDE e do G20.

De toda forma, ainda existe um longo caminho a ser percorrido para que se possa atingir soluções capazes de abarcar as complexidades envolvidas na tributação do streaming no país. Tendo a Lei Complementar 157/2016 se mostrado insuficiente para assegurar a imprescindível segurança jurídica às empresas do ramo, resta aguardar se a resolução do conflito de competências se efetivará através da tão pretendida reforma tributária, ou se dependeremos da iniciativa da União em exercer sua competência residual, prevista no art. 154, I da Constituição Federal.

---

<sup>39</sup> Fórum de Lisboa. Reforma tributária precisa acompanhar economia digital, afirmam tributaristas. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/reforma-tributaria-acompanhar-economia-digital>. Acesso em 29/10/2023.

<sup>40</sup> EU TAXATION CUSTUMS - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf). Acesso em: 29/10/2023.

## 9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar os conflitos de competência inerentes à tributação do *streaming* no Brasil, no contexto da economia digital. Em um primeiro momento, foi observado o processo de inovação da tecnologia no país, substituindo o que antes era ocupado pelos Serviços de Acesso Condicionado.

Após, foram destrinchadas as particularidades da ferramenta, de modo a diferenciá-la das tecnologias até então conhecidas, ficando evidente que, embora compartilhem de diversas semelhanças, o *streaming* opera de maneira distinta e inovadora no mercado. Desse feita, restou concluído que a tributação aplicada aos Serviços de Acesso Condicionado não pode ter sua aplicação estendida à nova ferramenta.

Analisando as regras de incidência dos Impostos Sobre Serviço de Qualquer Natureza e dos Impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, foi observada a dificuldade enfrentada pelo ordenamento jurídico brasileiro em enquadrar os serviços de *streaming* dentro das hipóteses de incidência previstas pelo legislador constituinte.

Diante desse contexto, foi investigado como tal dificuldade acarretou o aprofundamento de problemas pré-existentes na administração pública, como a guerra fiscal travada entre Estados e Municípios, bem como a incapacidade do Estado em assegurar a imprescindível segurança jurídica aos seus contribuintes.

Assim, verificou-se pelo afastamento da incidência de ICMS sobre as operações relativas ao *streaming*, bem como a inconstitucionalidade do Convenio Confaz ICMS nº 106/2017. Ademais, restou demonstrada a inabilidade da Lei Complementar 157/2016 em assegurar a imprescindível segurança jurídica às empresas do ramo, diante do alargamento do campo de incidência do ISS e do próprio conceito de “serviço” adotado pela doutrina pátria.

Ao final, levantou-se a possibilidade da adoção do IVA como solução aos desafios enfrentados pela tributação do *streaming* no país, destacando-se que a unificação dos impostos poderia ser efetiva na mitigação dos conflitos de competência e da consequente guerra fiscal travada entre os entes estaduais e municipais.

Por último, conclui-se que, ainda que o IVA não se apresente como solução indiscutível do problema, ele é um ótimo ponto de partida, eis que abre brecha para discutirmos a instituição

de uma nova forma de imposto voltada à tributação das receitas de atividades digitais. Vale ressaltar, no entanto, que tal instituição se faz intrinsecamente dependente ao desejo da União em usufruir de sua competência residual, assegurada pela Constituição Federal em seu art. 154, I.

## 10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**, 5. ed. São Paulo: Noeses.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. V. 3, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HORVATH, Estevão. **Classificação dos tributos. Curso de iniciação em direito tributário**. 1 ed. São Paulo. Dialética, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 19ª Tiragem. Editora Malheiros. São Paulo, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31ª Edição. São Paulo, Noeses, 2021.

ID. **A natureza jurídica do ICM**. In: **DÓRIA**, Antônio Roberto Sampaio; **ATALIBA**, Geraldo; Especialização em Direito Tributário – IBET – IDEP – ESAF. São Paulo: Resenha Tributária; Revista dos Tribunais, 1983.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo. Saraiva Educação.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRASIL. Código de Processo Civil (1973). **Código de Processo Civil Brasileiro**. Brasília, DF: Senado, 1973.

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). **Código de Processo Civil Brasileiro**. Brasília, DF: Senado, 2015.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013.

MACEDO, Alberto. **Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS**. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MIGUEL, Luciano Garcia. **As alterações tecnológicas na internet e os conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS**. Doutorado em direito, São Paulo, 2015.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **O direito entre o futuro e o passado**, São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. Malheiros, v. 61, n. 3, p. 74-90, jul./set. 1994.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de Software. Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Doutorado em direito. São Paulo, 2016, p. 151.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264. Apud QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia Streaming sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro**. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. **Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira.** in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma Tributária no Brasil, ideias, interesses e instituições.** Curitiba: Juruá, 2014.

EU TAXATION CUSTUMS - **Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf).

ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios.** Revista de Direito Público. São Paulo: RT, ano 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1967.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Segurança Jurídica e normas gerais tributárias.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.5., n.17/18 p.51, jul/dez. 1981.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 De Outubro De 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)

**The State of Mobile 2019: vídeo streaming.** Disponível em: [https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901\\_State\\_of\\_Mobile\\_Video\\_Streaming\\_EN.pdf](https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901_State_of_Mobile_Video_Streaming_EN.pdf).

**IBGE - Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua - PNAD contínua –** Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e>.

**Streaming supera audiência por assinatura e vira preferência nacional.** Disponível em: <https://www.metropoles.com/entretenimento/streaming-supera-audiencia-da-tv-por-assinatura-e-vira-preferencia-nacional>.

**Anatel atribui queda na TV paga aos serviços de streaming.** Portal Meio e Mensagem, 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/midia/2018/07/10/anatel-atribui-queda-na-tv-paga-aos-servicos-de-streaming.html>

**Marketing Charts: More People Under 45 Watch Streaming/Downloaded Video Weekly Than Traditional TV** - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-82012>

MELO, José Eduardo Soares. **A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na modalidade “comunicação “e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet.** in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018.