



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**BEATRIZ AZI MAGNO BAPTISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NO BRASIL: DO CONFLITO DE  
COMPETÊNCIA AOS DESAFIOS ENFRENTADOS NAS OPERAÇÕES  
“*CROSS-BORDER*”**

Salvador

2022

**BEATRIZ AZI MAGNO BAPTISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NO BRASIL: DO CONFLITO DE  
COMPETÊNCIA AOS DESAFIOS ENFRENTADOS NAS OPERAÇÕES  
“*CROSS-BORDER*”**

Monografia apresentada ao curso de graduação em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito  
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Dra. Patrícia Gaudenzi

Salvador

2022

**BEATRIZ AZI MAGNO BAPTISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NO BRASIL: DO CONFLITO DE  
COMPETÊNCIA AOS DESAFIOS ENFRENTADOS NAS OPERAÇÕES  
“*CROSS-BORDER*”**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2022

Aos meus pais, André e Daniela.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, agradeço à Prof.<sup>a</sup> Patrícia Gaudenzi, minha orientadora, por todas os conselhos que me fizeram ampliar meu olhar sobre o tema e por estar sempre presente para me ajudar durante o processo.

Também gostaria de agradecer ao Prof. Marcus Seixas, por, ainda que no início do projeto, aceitar ser meu orientador e se predispor a auxiliar no que eu precisasse. À Prof.<sup>a</sup> Laís Gramacho, por todos os ensinamentos, discussões e esclarecimentos durante as aulas da matéria Tributação e Novas Tecnologias, e à Prof.<sup>a</sup> Ana Thereza Meirelles pelo auxílio e orientações no curso da disciplina Projeto de Monografia.

Agradeço também à toda a equipe da Faculdade Baiana de Direito, desde o corpo diretivo, docentes e coordenadores, à equipe administrativa, funcionários da limpeza e da segurança.

Agradeço, acima de tudo, aos meus pais e familiares, por todas as oportunidades e incentivos ao longo da minha vida, e aos meus amigos da graduação que tornaram essa jornada mais leve e prazerosa.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar os principais impactos que os avanços dos meios digitais provocaram no sistema tributário, tanto em escala nacional como internacional, com uma atenção especial ao consumo dos conteúdos disponibilizados pelas plataformas de *streaming*. Diante desse cenário, ressalta-se como característica marcante dos negócios jurídicos digitais a intangibilidade, isto é, a desnecessidade de haver um suporte físico, ou até mesmo a presença física do prestador de serviço, para que se concretize a operação. Desse modo, considerando as premissas do sistema tributário brasileiro, que se revela, essencialmente, na forma “tripartite”, no qual cada ente federativo possui autonomia e competências tributárias bem delimitadas, a tributação dessas operações intangíveis torna-se extremamente desafiadora, uma vez que surge a dificuldade de enquadrar o fato gerador às hipóteses de incidência de impostos sobre o consumo. No caso das plataformas *streaming*, será examinada a sua natureza jurídica, perpassando a regulação normativa incidente sobre os *softwares*, até a transmissão instantânea, estritamente incorpórea, e sem a necessidade de haver *download* do conteúdo digital adquirido via *streaming*. No Brasil, por sua vez, cinge a primeira controvérsia acerca da tributação dessas plataformas quando os Estados começam a se mobilizar para tributar o *streaming* enquanto circulação de mercadoria, ao passo que a Lei Complementar n.º 157/2016 inclui a disponibilização, sem cessão definitiva, dos conteúdos de áudio e vídeo como serviço a ser tributado pelo ISS. Por outro lado, ultrapassadas as questões internas a respeito do conflito de competência, nasce o questionamento acerca da origem dessa disponibilização e como tributar as operações transacionadas em uma outra jurisdição, as operações “*cross-border*”, no caso das empresas que atuam no ramo do *streaming* não possuem estabelecimento físico no Brasil. Tendo isso em vista, outros países do globo passaram a adotar medidas tributárias distintas, a fim de evitar, acima de tudo, situações de bitributação e evasão fiscal, as quais serão analisadas ao final desse estudo.

**Palavras-chave:** Plataforma de *streaming*; Intangibilidade; *Software*; ICMS; ISS; Competência; Estabelecimento físico.

## LISTA DE ABREVIações E SIGLAS

Art.	ARTIGO
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>A EVOLUÇÃO DOS MEIOS DIGITAIS E OS NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DOS INTANGÍVEIS .....</b>	<b>12</b>
2.1	CONCEITO DE <i>SOFTWARE</i> E SUA NATUREZA JURÍDICA .....	15
2.2	CONCEITO DE <i>STREAMING</i> E SUA NATUREZA JURÍDICA .....	16
<b>2.2.1</b>	<b>A disponibilização, sem cessão definitiva, dos conteúdos ofertados pelas plataformas de <i>streaming</i>.....</b>	<b>17</b>
<b>3</b>	<b>O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS.....</b>	<b>20</b>
3.1	ASPECTO MATERIAL: O SENTIDO DOS VOCÁBULOS “OPERAÇÃO” E “CIRCULAÇÃO” .....	20
3.2	MERCADORIA .....	21
<b>3.2.1</b>	<b>Conceito e aplicabilidade.....</b>	<b>21</b>
<b>3.2.2</b>	<b>A discussão acerca da tangibilidade da mercadoria.....</b>	<b>22</b>
3.3	SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO .....	27
<b>3.3.1</b>	<b>Conceito e aspectos doutrinários .....</b>	<b>27</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Entendimento jurisprudencial a respeito do conceito de comunicação.....</b>	<b>28</b>
<b>3.3.3</b>	<b>Serviços de telecomunicação.....</b>	<b>29</b>
3.4	A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> .....	31
<b>4</b>	<b>O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS.....</b>	<b>34</b>
4.1	CONCEITO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.....	35
<b>4.1.1</b>	<b>A dicotomia entre as obrigações de dar e fazer .....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.2</b>	<b>A análise da matéria pelo STF .....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.3</b>	<b>O licenciamento de uso dos <i>softwares</i> enquanto serviço .....</b>	<b>40</b>
4.2	A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i> .....	42
<b>5</b>	<b>OUTROS EMBATES ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O <i>STREAMING</i> .....</b>	<b>45</b>
5.1	O CRITÉRIO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA.....	45
5.2	O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO .....	46
<b>5.2.1</b>	<b>O estabelecimento prestador .....</b>	<b>48</b>
<b>5.2.2</b>	<b>O ISS na importação de serviços .....</b>	<b>49</b>



5.3	O CRITÉRIO PESSOAL DE INCIDÊNCIA.....	53
5.3.1	<b>Responsabilidade Tributária.....</b>	<b>53</b>
5.3.2	<b>Possibilidade de substituição tributária no caso da tributação do streaming.....</b>	<b>56</b>
5.4	O CRITÉRIO QUANTITATIVO DO ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	58
5.5	PROPOSTA INTERNACIONAL PARA A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE SERVIÇOS DIGITAIS .....	59
5.5.1	<b>As diretrizes do VAT/GST estabelecidas pela OCDE .....</b>	<b>61</b>
5.5.1.1	O local da tributação nas operações B2C .....	61
5.5.1.2	Diretivas do VAT adotadas pela União Europeia.....	63
6	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>66</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, os meios tecnológicos alcançaram um estágio de evolução, até então, inimaginável aos olhos humanos. E, ainda, trouxeram transformações não apenas em âmbito digital, mas, principalmente, no social, originando novas formas de se relacionar, de pensar e de comercializar, assim dizendo, novas relações jurídicas que precisaram ser regulamentadas e, pouco a pouco, passaram a encontrar espaço no Direito.

O exemplo mais claro dessa evolução digital se revela nas operações envolvendo programas de computador, os chamados *softwares*, isto é, nas origens da sua comercialização. A única forma de adquirir um programa era através do seu suporte físico (CDs, disquetes, fitas, etc.), que portava o conteúdo virtual. Desse modo, juridicamente falando, não havia diferença entre uma operação de compra e venda de *software* ou qualquer outro bem, considerando ser prescindível a tangibilidade do objeto adquirido, de um modo ou de outro. Sendo assim, à luz do Direito Tributário, a compra de um *software* se subsumia perfeitamente ao fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, assim como qualquer outro bem corpóreo, sujeito à mercancia, cuja titularidade era transferida à outrem.

A grande problemática começou a surgir a partir do momento em que a corporeidade do bem digital deixou de ser prescindível para que se concretizasse a operação. Nesse sentido, destaca-se a tecnologia *streaming*, por exemplo, uma funcionalidade que permite o consumo de um conteúdo digital sem a necessidade de haver, propriamente, a transferência da titularidade, já que dispensa a necessidade de *download* do material, e muito menos da existência de um suporte físico para comportá-lo.

Destarte, o crescimento das plataformas de *streaming* provocou diversas mudanças na indústria do entretenimento audiovisual, uma vez que passaram a disponibilizar o acesso a filmes, séries, vídeos e músicas, no formato de mero licenciamento, e sem a exigência de transferência da propriedade dos direitos sobre esses conteúdos. Não obstante, trata-se de negócios jurídicos extremamente rentáveis e difundidos e que, portanto, merecem ser tributados.

À vista disso, doutrinadores e operadores do Direito sentiram a necessidade de questionar a viabilidade de certos conceitos tradicionalmente previstos na Constituição Federal (CF), especialmente os de mercadoria e serviço, e que dão azo

à cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS, respectivamente, para efetivar a tributação das operações com intangíveis. Esse debate, por sua vez, se acentuou pelo fato do sistema tributário brasileiro possuir competências estritamente delimitadas na Lei Maior para cada ente federativo, fazendo com que o enquadramento da transação como mercadoria ou serviço ultrapasse os limites meramente conceituais e acabe por invadir o potencial arrecadatório dos Estados ou Municípios.

Ressalta-se, ainda, que a tributação dos negócios jurídicos digitais representa um desafio mundial, sobretudo por conta das novas tecnologias já terem se alastrado por, praticamente, todo o globo, e estarem presentes na grande maioria das transações de empresas multinacionais. No Brasil, por seu turno, essa questão é agravada em função das discussões estritamente conceituais mencionadas, que remetem aos conflitos de competência e guerra fiscal. Todavia, ultrapassada essa barreira hermenêutica, cinge a controvérsia a respeito das operações digitais transnacionais, as chamadas operações “*cross-border*”, e o debate acerca da determinação do local da ocorrência do consumo do bem ou serviço e, conseqüentemente, o local da tributação.

Dentro desse contexto, superadas a materialidade e a presença física das partes de um negócio jurídico digital, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE se concentrou no estudo de mecanismos internacionais para evitar a bitributação ou não tributação dessas operações, através da publicação de diretrizes à cobrança de tributos sobre bens e serviços no cenário da economia digital e da disponibilização de bens *online*.

Tendo isso em vista, o presente estudo tem como foco principal a tributação das plataformas de *streaming* e busca analisar os desafios que circundam essa atividade, partindo da identificação da sua natureza jurídica contratual. Posteriormente, serão discutidos os preceitos que suscitaram o conflito de competência entre Estados e Municípios, através da avaliação dos aspectos normativos, doutrinários e jurisprudenciais que delimitam o campo de incidência do ISS e do ICMS, este último em suas duas dimensões: o ICMS-mercadoria e o ICMS-comunicação.

Em seguida, serão avaliados os diplomas jurídicos brasileiros que embasam a cobrança do ISS sobre o *streaming*, levando em consideração, especialmente, o fato dessas empresas de origem estrangeira não possuírem estabelecimento físico no

território nacional. Comparativamente, serão suscitadas as medidas tributárias adotadas por outros países do globo, com vistas a facilitar e aprimorar a forma de arrecadação sobre as transações *cross-border*.

## 2 A EVOLUÇÃO DOS MEIOS DIGITAIS E OS NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DOS INTANGÍVEIS

Os avanços da tecnologia trouxeram mudanças significativas nas relações contemporâneas, nos meios de comunicação, no consumo e nas formas de geração de riqueza. No âmbito da tributação, por sua vez, é possível enxergar duas vertentes fortemente influenciadas pela revolução tecnológica: de um lado, a ampliação dos meios disponíveis para que os Fiscos exerçam a cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos de modo mais ágil e eficaz, enquanto, simultaneamente, esses mesmos instrumentos tornam obsoletos e inadequados muitos dos tributos e conceitos idealizados para uma economia que não era digital.

De acordo com a OCDE, que vem aprofundando os estudos acerca do vínculo entre o progresso econômico e o comércio mundial, existem quatro características inerentes ao que se convencionou chamar de “economia digital”, sendo elas: (i) a acentuada dependência dos bens intangíveis; (ii) o uso maciço de dados, principalmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (iii) a adoção frequente de modelos e negócios unilaterais; e (iv) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos” (OECD, 2015, p. 16).

Destarte, focando no ramo do consumo, a ascensão da economia digital acarretou uma consciência de desmaterialização dos bens e serviços. Isto é, desenvolveu a concepção de uma nova forma de fazer negócio, a chamada “economia do acesso”, na qual não importa mais o “ter”, mas apenas o “acessar”, deixando para trás a ideia de prescindibilidade do dispositivo físico para efetuar a grande maioria das operações envolvendo os *softwares*, por exemplo (SERPA, 2019, p. 66).

Isso porque, nos últimos anos, a tecnologia migrou quase que integralmente para um modelo de mera cessão de uso, conhecido como “*Software as a Service*” (SaaS), que permite ao usuário o acesso a um *software* e às suas atualizações mediante simples acesso *online* a “nuvem”, por meio do *streaming*, de acordo com suas necessidades particulares. Concomitantemente, houve um crescimento das chamadas transações “*cross-border*”, nas quais o fornecedor da mercadoria ou serviço virtual não se encontra na mesma jurisdição que o consumidor.

Nesse ponto, percebe-se que a tributação da economia digital ainda é um debate em escala global, pois, muitas vezes, uma mesma transação, seja ela de

venda de um bem ou prestação de serviço, envolve mais de uma jurisdição. Assim, dentre todas as dificuldades enfrentadas para tributar uma operação não tangível, destaca-se a determinação do local em que ocorreu o consumo do seu objeto, já que não é mais prescindível existir um vínculo físico entre o fornecedor do bem ou serviço e o consumidor final.

O mercado audiovisual, por sua vez, é um dos que mais se modificou e desenvolveu nas últimas décadas. Os modelos tradicionais de entretenimento, tais quais as locadoras, a televisão por assinatura e as salas de cinema, atualmente, concorrem com as plataformas de *streaming*, que ofertam uma gama de opções de filmes e séries, acessíveis a um toque, e postos à disposição do consumidor para assisti-los no horário em que lhe convier.

Comercialmente falando, frente a esse novo contexto de revolução digital, também emergiu o fenômeno “servicificação” dos negócios, que pode ser designado como processo pelo qual os mais variados setores da economia passam a comprar, produzir e vender mais serviços, seja como insumos, como atividades dentro das empresas ou até pela venda desses serviços, de uma forma agregada a bens (SANTOS, 2018, p. 01). A partir dessa ideia, que tem relação próxima com as estratégias de negócios que surgiram a partir do desenvolvimento das tecnologias digitais, muitos empresários perceberam que o provimento de serviços relacionados aos seus produtos, como uma espécie de “customização”, tende a aprofundar as relações com o consumidor, além de agregar valor à oferta.

Outro fator determinante para a compreensão dessas mudanças na economia foi a migração da ideia preponderante de “natureza intrínseca” do bem negociado, como algo efetivo e imutável, para a noção de “funcionalidade extrínseca” circunstancial desse bem. Nesse contexto, chama-se de “funcionalidade extrínseca” a mutabilidade em razão da função desempenhada em determinado modelo de negócios, ou seja, possibilidade de variação das características de um bem a depender da função que exerça naquele contrato específico (FERREIRA; NOBREGA, 2020, p. 102).

No modelo tradicional de economia, por sua vez, o que se observava era a supervalorização da ideia da “natureza intrínseca” ao bem contratado, a qual o acompanharia em qualquer que fosse o tipo do negócio. Todavia, a nova concepção de “funcionalidade extrínseca”, em detrimento de uma “natureza intrínseca”, pressupõe que, a depender do contexto negocial no qual o objeto do contrato está

inserido, este pode potencializar suas funções específicas, ou até tomar para si outras atribuições, podendo desencadear uma ou mais obrigações dentro de um mesmo contrato.

E é justamente dentro desse cenário que surge a primeira dificuldade de se tributar uma operação digital: a de encaixar seus objetos como meras mercadorias, como prestação de serviços ou serviços de comunicação (SCHOUERI; GALDINO, 2018, p. 253), conceitos estampados na Constituição Federal, mas que foram moldados para uma economia de um outro tempo.

Destarte, observa-se que dentro de qualquer relação contratual moderna é plenamente possível a coexistência de mais de uma obrigação – sendo ela divisível, ou não, de pagar quantia cumulada com obrigação de fazer, dentre outras combinações. Isso porque a digitalização da economia trouxe uma fluidez muito maior aos conceitos constitucionais, incluindo o de serviço, por exemplo, que alavancou intensos debates no âmbito da tributação moderna.

Nesse ponto, frisa-se que se não fosse a rigidez implacável do legislador constitucional, eventualmente, poderiam coexistir fatos geradores distintos, ainda que envolvendo um único produto, sem haver a necessidade de enquadrá-lo em um campo de incidência específico.

De fato, a rigidez de competências tributárias determinadas no texto constitucional revela-se extremamente importante para a preservação da segurança jurídica, tanto para o lado do contribuinte como do Fisco. Contudo, faz-se imperioso notar que os conceitos tradicionalmente utilizados no mundo jurídico, tais quais o de mercadoria e serviço, estão longe de terem um significado delimitado, não obstante as controvérsias a esse respeito.

Tal situação, por sua vez, deu início a uma verdadeira guerra fiscal entre Estados e Municípios, principalmente, no que tange à competência para tributar atividades como o licenciamento de uso dos programas de computador e a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio e vídeo, por parte das famosas plataformas de *streaming*.

Isto é, de um lado, o Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou no sentido de equiparar as operações com *softwares* de prateleira à venda de mercadorias, dando azo à instituição do Convênio CONFAZ n.º 181/2015, que prevê a incidência do ICMS nas operações com *softwares*. Do outro, observa-se a alteração da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar (LC) n.º 116/03, no sentido de que o

“licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” está sujeito à incidência do ISS.

## 2.1 CONCEITO DE *SOFTWARE* E SUA NATUREZA JURÍDICA

A discussão acerca do conceito e comercialização do *software*, para fins de incidência tributária, teve início ainda na década de 1980, quando a União editou a Lei n.º 7.646, de 18 de dezembro 1987, definindo-o como:

Expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e fim determinados (BRASIL, 1998a).

Atualmente, essa redação está prevista no artigo 1º da Lei n.º 9.609/98, a chamada “Lei do *Software*”, que revogou o dispositivo anterior, dispondo sobre a proteção intelectual dos *softwares* no Brasil e regulando sua comercialização. Nessas condições, para Aires Barreto (2009, p. 391), os *softwares* são elaborações intelectuais de programas que possibilitam o funcionamento e a utilização de um equipamento, consistente em um sistema de funções que permite a disseminação de ideias através do seu suporte físico.

Por outro lado, é possível conceituá-lo como um bem estritamente intangível, uma obra intelectual resultante do esforço humano e hábil à produção de riqueza, sendo, portanto, suscetível à exploração econômica, por meio de contratos de licenciamento, concessão ou cessão de direitos de uso, de comercialização e transferência de tecnologia (CANHADAS; MARQUES, 2021, p. 262).

Nessa perspectiva, admitindo-se o conceito de *software* como ideia, obra intelectual, a própria Lei n.º 9.609/98, em seu art. 2º, estendeu a esses programas de computador a proteção dos direitos autorais. Assim, na seara jurídica, consolidou-se o entendimento de que o *software* “possui natureza jurídica de direito autoral (obra intelectual), e não de propriedade industrial, sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias” (BRASIL, 2003, p. 240).

Outrossim, dispõe o art. 9º da Lei n.º 9.609/98 que o uso desses programas de computador será objeto de contrato de licença, ou seja, espécie contratual na qual o proprietário de um *software* permite a utilização deste pelo licenciado (MACEDO, 2013, p. 133). Logo, o licenciador autoriza o uso da do seu programa pelo licenciado,



bem como a sua exploração econômica, conforme os termos e condições previamente convencionados por ambos.

Na prática, essa discussão evidenciou o conflito de posicionamento entre os Estados e Municípios acerca da real competência para instituir tributos sobre essas operações. Como exemplo, o Estado de São Paulo publicou recentemente o decreto n.º 63.099/17, em linha com o Convênio ICMS n.º 106/17, adotando o entendimento de que a comercialização de *software*, sendo sua utilização feita por meio de *download* ou *streaming*, ensejaria a incidência do ICMS. O Município de São Paulo, por sua vez, editou o Parecer Normativo n.º 1/17, dispondo que as operações com transferência de *software*, de prateleira ou por encomenda, independentemente se a operação se dá por meio de *download* ou *streaming*, estão sujeitas ao ISS.

Nesse contexto, fica claro que a discussão acerca da tributação dos novos negócios jurídicos digitais ultrapassa as fronteiras terminológicas do direito. Isto é, vai além da subsunção da espécie do objeto contratado ao conceito constitucional de mercadoria ou serviço, para fins de incidência do ICMS ou ISS, envolvendo questões estruturais de repartição de competência, capacidade financeira e poder político entre os entes da federação.

## 2.2 CONCEITO DE *STREAMING* E SUA NATUREZA JURÍDICA

No campo da informática, o termo *streaming* significa fluxo de mídia, ou seja, uma tecnologia que permite a transmissão de dados e informações de modo contínuo e em tempo real, enviados por meio de pacotes, sem que o usuário realize o *download* dos arquivos a serem executados no disco rígido (HD) do dispositivo usuário.

Assim, nota-se que a grande peculiaridade da tecnologia *streaming* reside, justamente, na forma quase que instantânea de acesso aos conteúdos disponibilizados por ela, sem depender da propriedade do suporte físico – seja ele o CD, os *pendrives*, dentre outras formas de materialização do conteúdo digital – tal qual ocorria nas operações com os *softwares*, cujo tratamento já encontrava respaldo no Direito brasileiro.

Nos casos em que a plataforma de *streaming* é remunerada pelos usuários, é estabelecido um modelo de assinatura, no qual este usuário assinante paga um valor fixo, periodicamente, independentemente da quantidade de acessos ao conteúdo do catálogo. Essa modalidade de acesso, por sua vez, tende a garantir uma maior

segurança aos detentores dos direitos autorais, considerando que o usuário consumidor realiza o pagamento antes de ter acesso aos dados. Ainda, o fato de não haver necessidade do *download* e armazenamento dos arquivos consumidos reduz os riscos de difusão do conteúdo sem a permissão desse titular do direito da obra.

Nesses casos, pelo fato do acesso do conteúdo se dar pela internet, que é utilizada como meio de comunicação, pode ser qualificado como mídia *Over-the-Top* (OTT), ou seja, modalidade cuja responsabilidade pela transmissão do conteúdo é do próprio provedor de conexão e não pela empresa que o disponibiliza aos usuários (LUMMERTZ, 2017, p.1).

Em síntese, como a cessão dos direitos não se dá de forma definitiva, os assinantes da plataforma de *streaming* podem fruir desse conteúdo disponibilizado dentro dos limites da licença concedida, durante o período da assinatura ou enquanto este permanecer disponível ao usuário. Cinge-se a controvérsia, no entanto, acerca da natureza jurídica do *streaming*, vez que, nos moldes clássicos do Direito, este não poderia ser considerado como mercadoria, ou como um serviço de comunicação, para fins de incidência do ICMS, ou sequer um serviço de outra natureza, que provocaria a incidência do ISS.

### **2.2.1 A disponibilização, sem cessão definitiva, dos conteúdos ofertados pelas plataformas de *streaming***

Seguindo os parâmetros dos anos anteriores, quando ocorria a venda de um *software* acoplado em um suporte físico (CD ou DVD, por exemplo), era possível identificar a ocorrência de duas operações simultâneas: a venda da mercadoria em sentido estrito, por meio da circulação do suporte físico; e a cessão do direito de uso (licenciamento) do conteúdo gravado nesse suporte.

No entanto, em se tratando de negócios jurídicos envolvendo produtos estritamente virtuais, como o *streaming*, a transmissão do objeto se dá, exclusivamente, através da cessão de seu direito de uso, ainda que de modo temporário, não sendo permitido que o usuário os explore comercialmente ou modifique os elementos próprios da sua natureza.

Destarte, nesses contratos de cessão de direitos, o titular do direito autoral concede a outrem o direito de utilizar seu produto, exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito, sem haver, efetivamente, a transferência da propriedade

intelectual, mas apenas o direito ao seu uso. Fala-se, ainda, em cessão “não definitiva” do direito de usufruir do conteúdo, pois este persiste enquanto durar a assinatura do plano, ou enquanto aquele filme ou música, em específico, estiver exposto no catálogo ofertado.

Portanto, essa relação jurídica configura mero licenciamento ao usuário do acesso a um determinado conteúdo digital, que está armazenado em um servidor, e que permanece integrando o acervo da empresa responsável pelo licenciamento sem haver transferência definitiva a este usuário, pois lhe é cedido apenas o direito de uso (LUMMERTZ, 2017, p.1). Desse modo, por analogia, infere-se que a relação do usuário com o conteúdo digital disponibilizado se assemelha mais a uma posse do que à propriedade efetiva.

Nessa linha, apesar dessa espécie de “controle” por parte dos verdadeiros detentores dos direitos sobre aquelas obras disponibilizadas, para Aires F. Barreto (2018, p. 224-225), não existe qualquer esforço físico ou intelectual do cedente que justifique o enquadramento da atividade como prestação de serviço, mas apenas uma mera cessão de direito, cuja natureza típica é de obrigação de dar.

Sobre tal ponto, vale ressaltar que, em sede de julgamento do REsp nº1.559.264-RJ, no ano de 2013, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que tecnologia *streaming* enquadra-se nos requisitos de incidência do art. 29 da Lei de Direitos Autorais, mais especificamente em seu inciso X, quando o legislador antecipa situações futuras ao se referir que “quaisquer outras modalidades que venham a ser inventadas”. Desse modo, além das modalidades que foram exaustivamente citadas no rol do dispositivo legal, o *streaming* também demanda autorização prévia e expressa pelos titulares de direito para o acesso à obra.

Em se tratando de hipótese em que a cessão de direitos não é definitiva, Paulo César Teixeira Duarte Filho e Arthur Pereira Muniz Barreto acreditam que, como existe apenas a remuneração pelo uso temporal de um direito, a forma de contratação do *streaming* poderia ser comparada, por exemplo, ao instituto da locação de bem móvel, no Direito Civil (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021, p. 104), operação na qual não incide ISS, consoante entendimento firmado pela jurisprudência pátria.

A par dessa controvérsia, a jurisprudência e a doutrina clássica passaram a questionar a real constitucionalidade da incidência do imposto municipal sobre o consumo do conteúdo ofertado pelas plataformas de *streaming* e, conseqüentemente,

a revisitar certos conceitos determinantes para a delimitação de competência na tributação indireta.

### **3 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS**

No que tange ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o art. 155, II, da Constituição Federal determina que incidirá o imposto estadual sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, bem como a prestação de alguns tipos de serviços, tais como o de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação.

Para o professor Eduardo Sabbag (2018, p. 358), se a Constituição Federal menciona o termo “mercadoria”, por exemplo, ao delinear a competência dos Estados e Distrito Federal para criar e exigir o ICMS, esse conceito não poderá ser alterado, sob pena de burlar a regra constitucional da competência tributária, uma vez que não é da competência do legislador ordinário a alteração de um conceito oriundo da Constituição.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 07), por sua vez, sustenta que "não existem conceitos indiscutivelmente exatos". Todos os conceitos oferecem alguma margem de imprecisão, seja porque são ambíguos, seja porque são vagos".

#### **3.1 ASPECTO MATERIAL: O SENTIDO DOS VOCÁBULOS “OPERAÇÃO” E “CIRCULAÇÃO”**

No caso, para fins de tributação das plataformas de streaming, destaca-se que os elementos integrantes da regra-matriz do ICMS, quais sejam os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”, permanecem vinculados, devendo ser analisados e aplicados de modo coerente e harmônico, a fim de se encontrar a essência tributária no caso concreto, sobretudo em relação a materialidade de sua hipótese de incidência (MELO, 2020. p. 13).

Nesse contexto, José Eduardo Soares de Melo (2020, p. 250) assevera que o termo “operação”, não obstante seus múltiplos sentidos utilizados em outras áreas, deve ser entendido como ato propriamente jurídico, ou seja, como a prática de um ato jurídico relativo à transmissão de um direito (seja ele de posse ou propriedade). Logo, tem-se que a operação mercantil compreende uma obrigação de “dar” (atividade-fim), não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que consiste em um “fazer”.

É nesse mesmo olhar jurídico que deve ser entendida a “circulação”, com um foco obrigatório na transferência da titularidade dos bens e das mercadorias envolvidas na operação. Assim, para fins tributários, circular significa mudar de titular, convencionando-se por titularidade de uma mercadoria a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre esta, sendo ou não seu proprietário, importando também a transferência de posse a título negocial. Isto é, deve conferir ao transmitido disponibilidade jurídica sobre esta mercadoria (ATALIBA; GIARDINO, 1983, p. 111-112).

Nessa linha, vale ressaltar a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, cuja tese dispõe que: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, o que reitera, portanto, a importância da transferência de domínio para a incidência do imposto estadual.

## 3.2 MERCADORIA

### 3.2.1 Conceito e aplicabilidade

Também incluída no aspecto material do ICMS, a “mercadoria” compreende as coisas móveis que são colocadas em mercancia. Isto é, sua aceção distingue-se dos termos “produto” e “bem”, justamente por conta da destinação habitual que lhe é dada pelo alienante.

A denotação dada ao termo, por sua vez, esteve tradicionalmente vinculada ao Direito Privado, notadamente ao antigo Código Comercial, do qual se extrai, através de um trecho do art. 191, a interpretação de que a mercadoria deve ser algo estritamente material, corpóreo:

“Art. 191 - [...]”

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.” (BRASIL, 1850, revogado).

Importa ressaltar, contudo, que o ICMS foi idealizado muito antes da proliferação dos efeitos da era digital. À vista disso, parece inconcebível exigir que o legislador ponderasse a existência e a relevância econômica do comércio de bens incorpóreos, ainda pouco difundidos à época de instituição do imposto (MARQUES, 2018, p. 403). Dessa forma, deve ser avaliado o fato de que, no momento da promulgação do Código Comercial, inexistiam discussões acerca de operações comerciais envolvendo bens intangíveis.

Ocorre que, a partir da revogação da norma legal mencionada, surge a tese de que o entendimento do termo mercadoria poderia também abranger os bens imateriais, uma vez que a legislação vigente não possui um dispositivo que esboce, explicitamente, um conceito a ser empregado para fins de tributação.

Assim, diante da constante evolução dos meios digitais, surgiu a necessidade de ponderar certos conceitos tradicionais absorvidos pelo nosso ordenamento jurídico. É a partir dessa premissa, inclusive, que o ministro Eros Grau (2010, p. 85), no julgamento da medida cautelar da ADI 1945, reflete que “o movimento da vida e da realidade é que dá o significado normativo dos textos”.

### **3.2.2 A discussão acerca da tangibilidade da mercadoria**

A respeito da tangibilidade da mercadoria, que é um dos pontos controvertidos na seara da tributação do *streaming*, Hugo de Brito Machado (2019, p. 376-377) entende ser a mercadoria uma “coisa móvel”. Logo, é “coisa” porque é bem corpóreo, que vale por si e não por aquilo que representa. Assevera, ainda, que são coisas em sentido restrito, não incluindo bens como créditos, ações, dinheiro, entre outros.

Com efeito, entende-se por “coisa” aquilo que não tem vida, como um objeto, por exemplo. Dentre o conjunto de “coisas”, tem-se aquilo que se chama de “bens”, que são as que dispõem de valor econômico. Por fim, entre os “bens” existem aqueles destinados a uma comercialização, que virão a ser partes de uma cadeia econômica, que é o caso das “mercadorias” (MONTE, 2021, p. 290-291).

Reitera-se que, desde a revogação da Lei n.º 556/1850, antigo Código Comercial, o conceito de mercadoria passou a ser extraído do Código Civil de 2002 que, apesar de não esboçar uma definição explícita, traz, em seu art. 966, uma

possível interpretação de mercadoria como “fruto da atividade econômica do empresário”.

Partindo dessa ideia, assevera José Eduardo Soares de Melo (2020, p. 17) que mercadoria é bem corpóreo ou virtual da atividade empresarial, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa.

Logo, como não há um termo expressamente definido pela legislação, os Tribunais Federais trouxeram à tona a real necessidade de manter o aspecto material do ICMS adstrito aos conceitos tradicionais, afinal, nas palavras de Cezaroti (2005, p. 98 *apud* MARQUES, 2018, p. 410): “o legislador foi sábio ao não engessar o termo mercadoria, porque sabe que sua identificação pode sofrer influências de acordo com a circunstância histórica”.

Nesse sentido, a primeira manifestação acerca do conceito de mercadoria pela Suprema Corte ocorreu em 1988, no julgamento do RE 176.626-3, oportunidade em que o ex-Ministro Sepúlveda Pertence instituiu a distinção entre os “*softwares* de prateleira” e os “*softwares* sob encomenda”.

Tratava-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, proposta pela empresa Mumps Processamento de Dados Ltda., atuante no ramo da distribuição de licença de uso de programa de computador, contra o Estado de São Paulo, visando o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre suas atividades.

Dentre outras questões suscitadas durante a sessão, os ministros levantaram a temática da abrangência da competência tributária definida na Constituição, especialmente em se tratando de situações novas ao Direito que, na época, já não se enquadravam nem como “circulação de mercadoria”, para fins de incidência do ICMS, ou como serviços, aspecto material do ISS.

Com efeito, nas palavras do ex-ministro Relator, seriam os “*softwares* de encomenda” aqueles desenvolvidos a partir “do zero” para atender às necessidades específicas de um determinado usuário, o que caracterizaria o serviço para fins de incidência tributária do ISS. Por outro lado, definiu os “*softwares* de prateleira” como aqueles programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio, sujeitos, portanto, à incidência do ICMS<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido



Essa distinção, por sua vez, ainda encontra espaço nas discussões de diversos tribunais no território nacional, apesar da defasagem de certas premissas enfrentadas nesse debate, especialmente no que tange aos *softwares* de prateleira.

Sobre esse entendimento, reitera Hugo de Brito Machado (2004, p. 17-18) que se alguém elabora um programa para computadores a serviço de outrem, mediante encomenda, sofrerá incidência do ISS, porque está prestando um serviço profissional. Por outro lado, se este produto é colocado “na prateleira”, como mercadoria, para ser vendido à usuário não específico, será devido o ICMS, segundo afirma a jurisprudência.

Outrossim, para Aires Barreto (2018, p. 223), não existe, juridicamente, mais de uma espécie de *software*, pois a lei brasileira não faz nenhuma menção a essa distinção, que é fruto de uma construção doutrinária e jurisprudencial. Ou seja, o *software* é apenas um produto de uma atividade intelectual, cuja comercialização deve ser regida por um contrato de licença, sendo uma das partes a titular do direito de permitir o uso do *software* e a outra, quem tenha o interesse em utilizá-lo.

Portanto, seguindo essa linha de pensamento, tem-se que a mera transformação de um código eletrônico, que havia sido programado de modo genérico para o livre mercado de usuários, em resultados especificamente úteis ao licenciado adquirente do produto, não faz a aquisição ou utilização deste *software* equivaler a prestação de serviço

Definiu-se, nesta oportunidade, que a incidência do ICMS se devia apenas pelo uso do suporte físico, o qual abrangia o *software*. Ou seja, o que estaria sendo tributado pelo imposto estadual era apenas o valor do corpo mecânico, sendo a cessão do direito de uso do programa de computador não passível de tributação pelo ICMS, uma vez que a cessão não trata de bem corpóreo. Dessa análise, portanto,

---

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

extrai-se que o conceito de mercadoria estaria adstrito a um bem corpóreo, objeto de ato de mercancia.

No entanto, a partir da Constituição Federal de 1988, a energia elétrica, que na ordem constitucional antecedente estava incluída no rol de tributação do Imposto Único de competência impositiva da União (conhecido pela sigla IUCLL) foi deslocada para a competência tributária dos Estados, enquanto “mercadoria”, não obstante o caráter de bem incorpóreo (HARADA, 2019, p. 1).

À vista disso, nota-se que o advento do texto constitucional ampliou o conceito de mercadoria tradicionalmente adotado ao situar, em seu art. 155, §3º, o fornecimento de energia elétrica no campo da competência tributária dos Estados. Conclui o doutrinador Kiyoshi Harada (2010, p.1), portanto, que a restrição de incidência do ICMS, exclusivamente aos bens corpóreos, não subsiste mais a partir das mudanças legislativas trazidas com a CF de 1988.

Em seguida, muito se discutiu a respeito dessa ressalva expressa na Constituição e se a outorga para tributação de bens incorpóreos por meio do ICMS, em verdade, estaria inserindo esses bens definitivamente na categoria de mercadoria. Essa temática do ICMS sobre a energia elétrica voltou à tona no Plenário do STF, com a ADI 1.945/MT, no ano de 2010, que deliberou a incidência do imposto estadual sobre as operações com programa de computador, ainda que realizadas por meio do *download*.

Em sede de julgamento, entendeu-se ser válida a incidência do imposto sobre a transferência eletrônica de *software* (*download*), uma vez que o elemento corpóreo da operação, o chamado *corpus mechanicum*, passou a ser algo prescindível aos *softwares* comercializados nos novos negócios digitais. Isto é, mesmo diante da ausência de suporte físico, nessa oportunidade, considerou-se o *software* como uma mercadoria virtual.

Em seu voto, o Ministro Nelson Jobim comparou o *software* à energia elétrica que, apesar de ser um bem incorpóreo, é equiparado à mercadoria para fins tributários, sendo autorizada a incidência do ICMS sobre a sua circulação. Logo, arguiu que, tendo em vista o princípio da isonomia, ambas as situações deveriam ser tributadas da mesma forma.

Desse modo, ainda que não tenha sido identificada a real intenção do legislador em incluir a energia elétrica no campo da tributação estadual, o STF entendeu ser irrelevante avaliar a inexistência de bem corpóreo ou de mercadoria em sentido estrito,

uma vez que o Direito não deveria deixar de abarcar as novas situações advindas da realidade moderna, antes imprevisíveis, tomando como base premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas, ou não se amoldam com perfeição aos novos casos. Posto isso, concluiu a Suprema Corte que o apego aos conceitos tradicionais tende, em verdade, a enfraquecer o texto constitucional<sup>2</sup>.

Suscitou o ministro, ainda, em seu voto condutor que, na prática, não existe diferença entre uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve no interior de um estabelecimento comercial, por meio de um CD ou DVD, e uma operação de compra de programa de computador que se desenvolve por meio do próprio computador, através da gravação de arquivos que são transmitidos via internet.

Destarte, em sede de julgamento, entendeu-se ser o melhor caminho ampliar o sentido da norma, com o intuito de abarcar as novas demandas advindas dessa realidade introduzida pela era digital. Contudo, outra dúvida que surge no campo doutrinário é a respeito do fato de que, ao invés de fortalecer o texto Constitucional, talvez o Supremo Tribunal tenha, em verdade, instigado o conflito de competências tributárias, gerando ainda mais insegurança jurídica ao aplicar aos *softwares* a legislação inerente às mercadorias (FARIAS, 2021, p. 339).

Nada obstante, o que se extrai dessa discussão é que, enquanto alguns doutrinadores permanecem fiéis às construções conceituais definidas décadas atrás, quando ainda não era possível anteciper a atual realidade do comércio de bens incorpóreos, também existem posicionamentos recentes que entendem pela viabilidade de um conceito de mercadoria que compreenda os bens digitais,

---

<sup>2</sup> Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso. Relator: Min. Octavio Galloti, Redator do Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) com elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro [...]. 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

incorpóreos, abandonando o apego à materialidade como elemento essencial desse conceito (MARQUES, 2018, p. 410).

O que se observa, no entanto, é que mesmo com todo esse debate em torno da corporeidade, ou não, da mercadoria, e com o entendimento jurisprudencial de que os bens intangíveis com destinação comercial já se enquadram nesse conceito, é fato que o ICMS ainda não poderia incidir sobre o licenciamento dos *softwares*. Isso porque, além de não haver legislação que respalde a tributação dessas mercadorias virtuais, ainda há de se destacar a ausência de transferência de titularidade inerente à hipótese de incidência desse imposto, minúcias do tema que não foram enfrentadas pelo ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI 1.945/MT.

### 3.3 SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

#### 3.3.1 Conceito e aspectos doutrinários

Para fins de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, da CF, o serviço de comunicação também é um bem imaterial, compreendido nos serviços constitucionalmente previstos como tributáveis pelos impostos, juntamente aos:

(i) serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, art. 153, V, da CF/88); (ii) serviços de transporte intermunicipal e interestadual (tributáveis pelo ICMS, an. 155, II, CF/88); e (iii) serviços de qualquer natureza, residuais em relação aos serviços anteriores, e desde que haja previsão em lista (tributáveis pelo ISS. an. 156,111, CF/88) (MACEDO, 2018, p.505).

Assim como ocorre com os termos “mercadoria” e “serviço”, a Constituição Federal não trata de definir, expressamente, o conceito de “comunicação”. Contudo, através dos posicionamentos doutrinários, da jurisprudência pátria e dos textos normativos infraconstitucionais que regem esse instituto, é possível delimitar o aspecto material sobre o qual incide o ICMS-Comunicação dentro desse campo dos serviços tributáveis.

A respeito do termo “comunicação”, José Eduardo Soares de Melo (2020, p. 121) define, juridicamente, como prestação de serviço, isto é, a realização de um “fazer”, que exige a existência de duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas), nas qualidades de prestador e tomador (usuário) desse serviço. Logo, para restar configurado um serviço de comunicação, deve haver, obrigatoriamente, a participação de determinados elementos específicos, tais como a figura do emissor, a mensagem

a ser transmitida, o canal transmissor e o receptor, podendo ocorrer, ou não, compreensão pelo destinatário.

Ainda, ressalta o jurista que a materialidade do imposto não decorre do simples ato que torna possível a comunicação (a disponibilização de informações), pois é necessária a efetiva prestação do serviço de comunicação entre os sujeitos, devidamente determinados dentro da relação jurídica.

Nessa mesma linha, assevera Roque Antônio Carrazza (2009, p. 183-184) que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sim sobre aquilo que ele chama de “relação comunicativa”, que é a atividade de alguém fornecer a terceiros, em caráter negocial, as condições materiais necessárias para que ocorra a comunicação.

Avalia o autor, também, que a comunicação tem como núcleo obrigatório a interação entre emissor e receptor da mensagem, que ambos compreendem. Assim, conclui que a comunicação sem um destinatário certo, em verdade, não é comunicação, razão pela qual não deve se submeter ao imposto estadual.

### **3.3.2 Entendimento jurisprudencial a respeito do conceito de comunicação**

Ressalta-se que, no julgamento do REsp 1176753/RJ, no ano de 2012, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que, para efeitos de incidência do ICMS-Comunicação, apenas deve ser considerada a prestação das atividades-fim de comunicação, ainda que as atividades conexas ou preparatórias sejam essenciais à efetiva prestação desse serviço.

Esse posicionamento, por sua vez, foi reiterado em diversas oportunidades no âmbito jurisprudencial, alcançando até os julgamentos do STF, por meio dos quais restou-se balizado o entendimento de que não incide o imposto estadual sobre a instalação de linhas telefônicas (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ARE 851103/MA, 2015), assinatura, instalação e habilitação de aparelhos celulares (BRASIL, ARE 770102/PE, 2015), justamente por serem consideradas como atividades-meio, meramente acessórias.

Verifica-se, desse modo, que foi formado um conceito mínimo para o que deve representar a comunicação, em âmbito tributário. Isto é, pressupõe-se que seja uma atividade-fim de comunicação, e não uma mera atividade preparatória. Esse conceito mínimo, por sua vez, representa uma zona de certeza no cenário de divergências

doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema e não impede que este se aperfeiçoe com o decurso do tempo, em face do surgimento de novas tecnologias e formas de comunicação (FEITOSA, 2016, p. 9).

### **3.3.3 Serviços de telecomunicação**

Os serviços de telecomunicação, por outro lado, correspondem a uma espécie do gênero comunicação, sendo conceituados pelo art. 60, §1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) como “transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios ópticos, ou qualquer outro meio eletromagnético” (BRASIL, 1997).

Nota-se, portanto, que a telecomunicação é uma forma de comunicação especializada pelo meio transmissor, pois é aquela que utiliza de fio, rádio e outros processos eletromagnéticos para se perfectibilizar.

Com efeito, o regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações – CBT (Decreto nº 52.026/63), em seu art. 41, aponta como serviço de telecomunicação, dentre outras atividades, o serviço de radiodifusão, que compreende “a transmissão de sons (radiodifusão sonora) e a transmissão de sons e imagens (televisão), a serem direta e livremente recebidas pelo público em geral”.

Tendo em vista esse aspecto, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003 (BRASIL, 2003a), determinando que não deve incidir ICMS sobre as modalidades de radiodifusão sonora (rádio) e de sons e imagens (televisão) de recepção livre e gratuita. Isto é, aquelas modalidades conhecidas como “TVs de canal aberto”, que remuneram-se junto aos próprios anunciantes, são, atualmente, imunes ao imposto estadual (CARRAZZA, 2009, p. 255), não obstante reconhecidas legalmente como serviço de telecomunicação.

Em contrapartida, o Serviço Especial por Assinatura (TVA), bem como o Serviço de TV a Cabo (TVC) constituem aquela prestação de serviço especial aos assinantes, mediante pagamento de um valor pré-definido. Ou seja, caracterizam-se pela prestação de serviços diferenciados, de modo oneroso, a usuários específicos e materializados por meio de contrato, atuando na distribuição de sons e imagens por sinais codificados, Tais características, portanto, refletem os autênticos serviços de

comunicação, da espécie “telecomunicação”, razão pela qual sujeitam-se ao ICMS (MELO, 2020, p. 128-129).

Nessa toada, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1064596/SP, que abordava a incidência do ICMS sobre os serviços de TV por assinatura, fixou o entendimento de que a transmissão do sinal, quando realizada de maneira onerosa pelas empresas de TV a cabo ou de TV via satélite, é considerada serviço de comunicação, nos termos da Lei Complementar 87/1996, razão pela qual devem se submeter à tributação estadual.

Discordando dessa premissa, Carrazza (2009, p.315) argui que, em verdade, o usuário assinante desse serviço não se comunica nem com a empresa, nem com terceiros, ou sequer interfere na programação que será disponibilizada, mas apenas assiste ao conteúdo que vai ao ar. Posto isso, acredita o autor que, nas atividades de TV por assinatura, não há nem transmissão, nem recebimento de mensagens por parte do usuário, não configurando, portanto, o serviço de comunicação que justifique a incidência do imposto estadual.

Sob outra perspectiva, o autor André Mendes Moreira (2008, p. 46-66 *apud* BRANDÃO JUNIOR, 2021, p. 385) defende que o serviço de TV por assinatura deveria ser encaixado nas hipóteses de incidência do ICMS, uma vez que o tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem e que paga uma quantia mensal para recebê-la. Portanto, a mensagem transmitida seria a própria programação da TV por assinatura, criada pelas emissoras de televisão incluídas no pacote contratado pelo usuário.

Esse entendimento encontra respaldo no art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que trata do ICMS, a qual define a prestação de serviço de comunicação como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, desde que apresente caráter oneroso.

Nesse sentido, parte da doutrina acredita que condicionar a incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação exclusivamente nos casos em que existirem as figuras do emissor e do receptor, com a possibilidade de interação entre ambos, não encontra guarida constitucional, ou sequer na lei complementar. Portanto, bastaria a prestação do serviço de comunicação, independentemente da efetiva utilização ou resposta do tomador, ou até do meio aplicado (BRANDÃO JUNIOR, 2021, cap. 6.3).

O que ocorre na prática, portanto, é que um filme ou série adquirido pelo usuário da *Net Now*, por exemplo, que oferece um serviço oneroso de “TV a cabo”, é classificado juridicamente como serviço de telecomunicação, estando sujeito à incidência do ICMS, ao passo que o mesmo conteúdo digital, quando consumido pelo usuário da plataforma *Netflix*, se enquadra na natureza de serviço de *streaming*, sendo tributado pelo ISS.

É a partir desse tipo de incoerência que se evidencia a obsolescência do modelo rígido de repartição das competências tributárias, e como a interpretação inflexível dos conceitos constitucionais (que, anteriormente, refletiam uma realidade de fenômenos sociais bem demarcados) impede que o Direito acompanhe a evolução da sociedade.

Reforça-se, assim, a importância em torno da discussão da funcionalidade extrínseca do objeto em análise. Isto é, no debate acerca da natureza jurídica de uma mercadoria ou utilidade a ser tributada, deve ser examinada a função exercida por ela a depender do ambiente comercial no qual foi inserida. Dessa forma, no caso da tributação da disponibilização de filmes, séries e músicas via *streaming*, conclui-se que o melhor caminho é tirar o foco exclusivo da análise da natureza intrínseca da operação (FERREIRA; NOBREGA, 2020, p. 103), tal qual tem ocorrido no campo jurisprudencial.

### 3.4 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE *STREAMING*

Sobre este ponto, é importante reiterar o fato de que, para fins de incidência do ICMS, vale-se identificar a forma como o bem digital está sendo explorado economicamente, isto é, se há prevalência na sua aquisição, ou na utilidade fornecida por ele. Ocorre que, por força da evolução tecnológica, os padrões de aquisição desses programas de computador também sofreram alterações e tornaram-se, de certa forma, desimportantes para o consumidor, que passou a exigir uma maior funcionalidade e dinamicidade desses sistemas, ao invés de valorizar, propriamente, a posse do equipamento físico em si.

Ainda, independentemente da forma como se deu a exploração econômica – mediante bem corpóreo ou não – a materialidade do imposto estadual apenas se considera perfectibilizada com a transferência de titularidade do bem móvel, objeto de



mercancia, o que, notoriamente, não ocorre com os serviços *over-the-top* transmitidos via *streaming* (GRUPENMACHER, 2018, p. 370). Isso porque, conforme exposto, a aquisição do direito de uso do conteúdo disponibilizado pelas plataformas de *streaming* se dá por meio de licença temporária, sem compor, portanto, o elemento primordial sobre o qual recai a incidência do ICMS-mercadoria, que é a transferência de titularidade.

Quanto à vertente ICMS-Comunicação, é fato que as atividades que intermediam o serviço de comunicação propriamente dito não se confundem com a oferta do objeto comunicado, no caso, os filmes, vídeos e séries. Em outras palavras, na relação negocial firmada entre as plataformas de *streaming* e o usuário, considera-se contratada a funcionalidade do programa, ou seja, o fluxo dinâmico de mídia próprio dessa tecnologia, que permite ao assinante o acesso ao conteúdo ofertado em tempo real, e sem a necessidade de realizar o *download* (SZELBRACIKOWSKI, 2020, p. 173).

Essa funcionalidade própria do *streaming*, por sua vez, se assemelha à descrição normativa dos “serviços de valor adicionado”, definidos pelo artigo 61 da Lei n.º 9.472/1997, como a atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicação novas utilidades relacionadas ao seu acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Classificam, portanto, seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte.

No caso das plataformas de *streaming*, o serviço de comunicação passa a ser utilizado como mero “insumo”, uma atividade-meio, com o objetivo de proporcionar uma nova utilidade ao seu usuário, agregando valor e facilidades ao serviço preexistente no *software*, e tornando-o inconfundível com este que lhe dá suporte (FUNARO; ANDRADE, 2021, p.8). Logo, foi justamente essa distinção de funções que deu origem à Súmula 334 do STJ<sup>3</sup>, afastando a incidência do imposto estadual sobre o serviço dos provedores de acesso à internet, vez que este se utiliza do serviço de comunicação prestado pela operadora de telefonia para prestar um outro tipo de serviço.

Por esse motivo, para fins de tributação da atividade negocial, entende-se que não há qualquer possibilidade de enquadramento do *streaming* ao rol dos serviços de

---

<sup>3</sup> SÚMULA N. 334: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

comunicação, razão pela qual não poderia sofrer incidência do ICMS, em nenhuma das suas espécies.

#### 4 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

Prevê o art.156, III e §3º da Constituição Federal que compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto aqueles vinculados à comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (sobre os quais incide o ICMS), cabendo à Lei Complementar defini-los, fixar as suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular sua forma e as condições de incidência.

Desse modo, nos termos da Lei Maior, que outorga e discrimina as competências tributárias, os Municípios estão adstritos a criar imposto sobre os fatos amparados pelo conceito de serviço. Observa-se, no entanto, que a Constituição não se incumbiu de conceituar, expressamente, aquilo que considera como “serviço”, para fins de tributação. Cabe, assim, ao intérprete, balizado pelos princípios fundamentais e insinuações sistemáticas do nosso ordenamento, defini-lo.

Do termo “qualquer”, por sua vez, interpreta-se a ausência de especificação em relação a algo, convencionando uma certa independência. Já a palavra “natureza”, utilizada pelo legislador, é utilizada como o conjunto de qualidades que individualizam algo. Sendo assim, ao estabelecer o imposto sobre serviços de qualquer natureza, a Constituição habilitou os Municípios a instituírem imposto sobre um serviço sem discriminação de atividade, gênero ou espécie.

Nota-se, entretanto, que essa ausência de conceitos estritamente delimitados tende a gerar uma espécie de disputa entre Estados e Municípios, sobretudo em se tratando de uma realidade marcada pela complexidade nas relações e pelo surgimento de novas modalidades negociais, o que impossibilita a identificação do fato de incidência do tributo em si.

Isso porque, no caso do aspecto material do ISS, em específico, trata-se de situação na qual a competência diz respeito à criação de imposto sobre uma realidade que existe independentemente do Direito, mas que por este é disciplinada, sendo-lhe atribuído um significado jurídico (MACHADO, 2013, p. 156).

Ou seja, ao analisar o vocábulo “serviço”, para fins de incidência tributária, coloca-se em questão se a intenção do legislador ao, simplesmente, empregá-lo, seria explorar o seu significado definido por outras normas jurídicas, ou qualquer outro sentido da sua natureza.

Logo, diante dessa insegurança terminológica, os tribunais superiores constataram a necessidade de se manifestar a respeito da abrangência do termo ou na aceção das palavras dispostas no texto constitucional, em virtude da própria evolução semântica desses conceitos dentro do próprio meio social, ou de qualquer mudança na realidade, em face do decurso do tempo (MACHADO, 2013, p. 157).

Com efeito, os julgamentos de repercussão geral sobre o tema ocorridos nas últimas décadas - bem como o que tratou da possibilidade de incidência do ISS sobre o *leasing* (BRASIL, 2009); o que trouxe a discussão sobre a incidência do imposto sobre os *softwares* (BRASIL, 1998b); e o que fixou a tese de inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre a locação de bens móveis (BRASIL, 2001); – não obstante a elaboração de conclusões distintas acerca da incidência do ISS, buscaram abordar, sobretudo, a fonte hermenêutica dos termos empregados nas regras de competência.

Sobre essa questão, nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, “a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos” (BRASIL, 2009, p. 20).

#### 4.1 CONCEITO DE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

Assevera Aires Barreto (2018, p. 32) que o papel do texto constitucional, em relação especificamente à seara tributária, se restringe a demarcar e delinear as competências dos entes federativos, desenhando os arquétipos das hipóteses de incidência dentro de um determinado campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se mantenha dentro dos seus estritos limites.

Contudo, conforme ressaltado pelo autor, não obstante a descrição genérica acerca do aspecto material do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Constituição não se limita a mencionar os fatos, mas se reporta, explicitamente, aos sujeitos desses fatos. Isto é, para fixar o conceito de serviço tributável, faz referência ao prestador do serviço como destinatário da carga tributária (BARRETO, 2018, p. 38-39).

O que se extrai dessa interpretação, portanto, é o fato de que o cerne da materialidade do ISS não atinge o “serviço” de um modo geral, enquanto o todo e qualquer esforço humano, por si só, ou a sua fruição, utilização e consumo, mas sim a “prestação de um serviço” a outrem, pertinente a uma obrigação de fazer

remunerada, sob as diretrizes do Direito Privado, uma vez que o serviço tributado há de ser objeto de um contrato, fruto das vontades do prestador e tomador.

Conforme prevê o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), os entes políticos só podem criar tributos dentro da esfera que lhe foi autorizada pela Constituição Federal, não podendo a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Lei Maior, a fim de definir ou limitar competências tributárias.

Sobre este dispositivo, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 1073) asseveram que, quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. Logo, a partir desse entendimento, o legislador constitucional buscou assegurar a discriminação e delimitação de competência, não sendo permitido, portanto, ao intérprete e ao legislador ordinário que alterem o sentido e alcance desses institutos próprios do Direito Privado.

Nesse escopo, para fins de incidência do ISS, o fato tributado deve, além de estar em conformidade com o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, observar as condições estabelecidas no âmbito do Direito Privado.

Logo, considerando os elementos intrínsecos à ideia de serviço tributável pelo Município, é possível conceituá-lo como atividade economicamente apreciável, desempenhada para outrem, sem subordinação, regida pelas normas do Direito Privado, com fito de remuneração e não compreendida na competência de outra esfera do governo (BARRETO, 2018, p.43).

#### **4.1.1 A dicotomia entre as obrigações de dar e fazer**

Faz-se notório, portanto, que a materialidade do ISS é a efetiva prestação do serviço, abrangendo, tão somente, as “obrigações de fazer”, excluindo, por conseguinte, do seu rol de incidência, as “obrigações de dar”.

Nesse diapasão, para o doutrinador Clóvis Beviláqua, entende-se por obrigação de dar aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, com o fim de constituir um direito real sobre o bem (venda, doação, etc.), a concessão de uso (empréstimo ou locação), ou a restituição ao dono.

As obrigações de fazer, por sua vez, seriam todas as prestações que não se compreendem entre as de “dar”, tendo por objeto um ou mais atos, ou fatos, do devedor, bem como trabalhos materiais ou intelectuais (MELO, 2020, p. 50).

Aires Barreto (2018, p. 55) complementa que a obrigação de fazer implicaria na execução, a elaboração de algo até então inexistente, enquanto a obrigação de dar consistiria no vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de algo que já existe.

Assevera, ainda, que nas obrigações de fazer, segue-se o “dar”, contudo, a entrega do bem não seria concretizada sem o seu fazimento, que é o objeto central do contrato. Portanto, a entrega da coisa torna-se mera consequência do ato, não devendo ser, portanto, considerada para fins de tributação.

Nesse contexto, é certo que, nos contratos necessariamente configuradores de obrigação de dar, bem como as operações mercantis, incide-se o ICMS, enquanto o ISS incide sobre o fato “prestar serviços”, que seria, em regra, a obrigação de fazer, regulada pelo Direito Obrigacional. Essa diferenciação, portanto, torna-se extremamente importante para a qualificação jurídica do fato tributável, uma vez que o conceito de serviço, para fins de incidência do ISS, consiste no esforço humano a terceiros, abrangendo, exclusivamente, as obrigações de fazer (e nenhuma outra) (BARRETO, 2018, p. 58).

#### **4.1.2 A análise da matéria pelo STF**

Historicamente, a jurisprudência pátria atribuiu grande importância à famosa dicotomia entre obrigações de dar e de fazer, a fim de delimitar o campo de incidência do ISS apenas às obrigações de fazer, sob o argumento de que apenas estas correspondem efetivamente à uma prestação de serviço.

Essa lógica foi estabelecida através do precedente criado pelo STF, quando do julgamento do RE 116.121-3/SP, no ano de 2001, quando ficou decidido que, em respeito ao artigo 110 do CTN, apenas as ações que envolvem diretamente um esforço humano para outrem poderiam ser consideradas fato gerador do ISS.

Na ocasião, outra perspectiva suscitada foi o fato de que a expressão “de qualquer natureza”, prevista no texto da Constituição Federal, alargaria a hipótese de incidência do ISS a qualquer atividade que não representasse uma venda de mercadorias, ou o trabalho assalariado. De um modo geral, tal posicionamento se

assemelha aos aspectos do IVA europeu, que concebe a “prestação de serviços” como qualquer operação que não constitua entrega de bens corpóreos.

Não obstante, concluiu-se que o conceito do termo “serviço” para fins tributários não deveria partir de um significado estritamente residual, em relação às operações de circulação de mercadorias, mas que deveria se encaminhar ao sentido da “obrigação de fazer”, encontrada no Direito Privado.

Partindo desse parâmetro interpretativo, já no julgamento do RE 116.121/SP, relatado pelo Ministro Octávio Gallotti, a Suprema Corte firmou o entendimento de que a locação de bens móveis constitui-se como uma obrigação de dar, devendo estar fora, portanto, do campo de incidência do ISS, haja vista não se subsumir ao conceito constitucional de serviço. Posteriormente, essa oportunidade deu origem à Súmula Vinculante 31, que concretiza a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Tratava-se esse caso, especificamente, da locação de guindastes para construção civil, até então tributada pelo Município de Santos enquanto prestação de serviço. No entanto, a Corte Suprema entendeu que o mero aluguel de guindastes a terceiros interessados não haveria que se falar em qualquer esforço pessoal empregado na operação por parte do locador, que apenas cede a posse do bem. Portanto, o sujeito não estaria, em verdade, prestando um serviço, razão pela qual não se justificaria a aplicação do ISS, que é precisamente imposto sobre serviço, sobre tais operações, mesmo estando previstas expressamente na lista de serviços a serem tributados pelo imposto municipal.

Nesse caso, por sua vez, nota-se que o STF priorizou o critério da dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer, para fins de incidência tributária, em detrimento à própria lista de serviços, no sentido de considerar serviço aquilo que se encontrava definido como tal na Lei Complementar.

Anos mais tarde, já em 2009, a distinção entre as obrigações de dar e fazer ainda não haviam sido superadas para fins de critério de delimitação de competência tributária. No julgamento do RE 651.703, por sua vez, a Suprema Corte analisou a viabilidade da incidência do ISS nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde) e decidiu que identificar se o fato tributável consiste em obrigação de dar ou fazer é irrelevante para fins de incidência do imposto municipal.

Todavia, as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista, isto é, aquelas que englobam tanto um “dar” quanto um “fazer” mas, nesse caso, este “fazer” se sobreporia ao “dar”. Entenderam, portanto, em sede de repercussão geral, que as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISS. Logo, percebe-se que o Imposto sobre Serviços é passível de incidência, inclusive, sobre as atividades que representem tanto obrigações puramente de fazer, quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Concluíram, portanto, que o serviço de que trata o art.156, III e §3º da Constituição Federal está, em verdade, relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, não necessariamente proveniente de um esforço humano, mas do exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar atrelada ou não à entrega de bens (GOMES; DIAS; FROTA, 2019).

Aproveitando-se dessa tese extensiva, mesmo diante da semelhança com o instituto da locação de bens móveis, não existiria óbice à incidência do tributo municipal sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, dos conteúdos de áudio e vídeo pelas plataformas de *streaming*, nos termos da redação do item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Caminhando nesse sentido, no julgamento do RE 547.245/SC, o STF entendeu ser legítima a incidência do ISS sobre as operações de *leasing*, em todas as suas modalidades, uma vez que configuram verdadeiras prestações de serviço, inclusive para o fim do disposto no art. 156, III, da Constituição Federal. Em seu voto, o ministro Relator Eros Grau (2009, p.13) afirmou que existem serviços, para efeitos do inciso III do art. 156 da CF, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Dessa forma, acreditou que não seria possível concluir que configura serviço apenas as prestações de fazer, conforme engessa o Direito Privado.

Em sede de julgamento do mesmo RE, o Ministro Cezar Peluso (BRASIL, 2009, p. 38) esboçou entendimento semelhante ao do Relator, no sentido de ser necessária a ruptura com os paradigmas dos institutos antigos:

[...] as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, ao meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades



complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre as obrigações de fazer e não fazer.

Posto isso, verifica-se que a Suprema Corte, ainda no ano de 2009, entendeu que os conceitos empregados na Constituição, aproveitados do Direito Privado tradicional, não devem ser interpretados de maneira literal e estática, mas como ponto de partida para a fixação de competências tributárias.

Ou melhor, da leitura dos votos acerca dessa matéria, percebe-se um afastamento da ideia de eleger o conceito privatista como única fonte hermenêutica dos termos previstos constitucionalmente, ante a constante transformação das relações jurídicas. Isso porque, aos olhos do Ministro Relator, a expressão “de qualquer natureza” abrange, em verdade, uma gama de outras realidades passíveis de tributação pois, de alguma forma, estas seriam consideradas como serviços, mesmo que não sobre a ótica do Direito Civil (MACHADO, 2013, p. 158).

Destarte, considerando o fato de que as relações jurídicas contemporâneas tornam-se, a cada dia, mais dinâmicas e complexas, verifica-se que o apego à essa contraposição clássica entre obrigações de dar e de fazer, para fins de resolução de conflitos de competência tributária, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110 do CTN, não exaure a atividade interpretativa dos conceitos que materializam a incidência dos impostos. No caso da prestação de serviços, sobretudo, a utilização da expressão “de qualquer natureza” no art. 156, III, da Constituição Federal, visa permitir maior amplitude semântica ao termo.

#### **4.1.3 O licenciamento de uso dos *softwares* enquanto serviço**

Não obstante, em respeito aos ditames constitucionais, foi editada a Lei Complementar n.º 116/2003 que, por meio de lista anexa ao dispositivo, elenca e tipifica os 40 serviços que devem, necessariamente, ser tributados pelo ISS, buscando uniformizar a incidência do imposto nacionalmente e, conseqüentemente, atenuar os conflitos de competência entre os entes federativos.

De acordo com Geraldo Ataliba (1971, p.383), o fato da Constituição outorgar à Lei Complementar a tarefa de definir os serviços em questão não significa, absolutamente, que tenha sido concedido ao legislador complementar a liberdade plena de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.

Nessa mesma linha, Aires Barreto (2018, p. 182) considera que a Constituição, ao fazer uso da expressão “definidos em lei complementar”, não autoriza que seja conceituado como serviço o que serviço não é, sendo flagrantemente inconstitucional qualquer dispositivo que pretenda ampliar o conceito de serviço posto na Lei Maior, a fim de alcançar e tributar qualquer fato de outra ordem.

Sendo assim, apesar das especulações em torno do conflito de competência para tributar operações envolvendo os *softwares*, a Lei Complementar n.º 116/2003 trouxe como serviço tributável o “1.05 licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (*softwares*)”.

Acerca deste item, o Ministro Dias Toffoli (2010, p. 92), no julgamento da ADI 1.945/MT, entendeu tratar-se de serviço pois, para o desenvolvimento de um programa de computador, é necessário um “fazer humano”, considerando ser obra resultante do seu próprio intelecto. Nesse sentido, não importaria a espécie do *software*: se seria feito por encomenda, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; ou padronizado, fornecido em larga escala no varejo. Faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o seu desenvolvimento.

Posicionamento contrário, por sua vez, assevera que o fabricante dos programas de computador não presta um serviço ao usuário, mas apenas “elabora uma codificação em linguagem específica cuja leitura é desempenhada por máquinas, e estas sim, são utilizadas pelo homem para satisfazer alguma necessidade” (LOPES, 2022, p. 401).

De qualquer modo, considerando o entendimento do STF acerca da natureza do licenciamento dos programas de computador para fins tributários, no final de 2016, foi publicada a Lei Complementar n.º 157/2016, que introduziu certas alterações na Lei Complementar n.º 116/2003, sobretudo na lista anexa de serviços. Isto é, foram inseridas ou atualizadas as redações de quatorze itens previstos, ante as modificações sociais que permearam esse intervalo legislativo.

Dentre as alterações ressaltadas, destaca-se o novo subitem 1.09, que também enumera como serviço tributável pelo ente municipal a

disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (com exceção à disponibilização de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, sujeita ao ICMS) (BRASIL, 2016).

Destarte, ao contrário do item 1.05, que já dispunha sobre a cessão dos direitos relativos aos programas de computador, de um modo geral, a nova disposição abarcou o instituto da mera disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de vídeo e som ofertados por plataformas que permitem ao usuário acessá-los em seu próprio aplicativo, mediante o pagamento de um valor mensal. Nota-se que própria redação do item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ao se apropriar de termos como “disponibilização” e “cessão”, evidencia a natureza da obrigação de dar da atividade exercida pelas plataformas de *streaming*, e não de fazer (LUMMERTZ, 2017).

Cinge, portanto, um novo instituto a ser exaustivamente discutido pela doutrina e jurisprudência, tendo em vista a desnecessidade de haver a cessão definitiva dos direitos relativos ao conteúdo disponibilizado no meio virtual, dentre o qual se destaca o *streaming*.

#### 4.2 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE *STREAMING*

Em que pese a inclusão do item 1.09 à lista anexa de serviços, a doutrina clássica tem se posicionado no sentido de que a disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo pelas plataformas de *streaming*, sem cessão definitiva, também não deveria sujeitar-se à incidência de ISS. Isso porque, seguindo ainda os conceitos tradicionais do Direito Civil, não seria possível identificar na relação firmada entre a empresa e os consumidores do seu conteúdo uma obrigação de fazer.

Frisam, nessa lógica, que nas plataformas como *Netflix*, *Amazon Prime* e *Spotify*, por exemplo, o *software* de transmissão virtual é um mero instrumento que possibilita o acesso aos filmes, séries e música disponibilizados. Funcionam, portanto, como um sistema de hospedagem de mídias em um servidor, pertencente à própria empresa, livre da realização de contratos com terceiros, vez que o objeto do contrato entre o usuário e a plataforma não é o uso deste *software*, mas sim o acesso ao seu conteúdo previamente armazenado.

Assim, não haveria que se falar obrigação de fazer, pois a disponibilização e hospedagem das mídias já ocorreram em momento anterior à assinatura do plano, nos próprios sistemas físico e virtual da empresa (CABRAL; VIEIRA, 2017, p. 13). Ou seja, a empresa já tem previamente adquiridos os direitos junto aos produtores dos conteúdos ofertados, com a permissão de distribuí-los para uso doméstico. O que se

contrata com o usuário, portanto, é a obrigação de dar, proporcionando o mero acesso deste aos conteúdos virtuais já armazenados, mediante pagamento pecuniário como contraprestação.

O que se observa, todavia, é que as variações de entendimento do STF apenas evidenciaram a inexistência de uma linha de raciocínio quanto ao conceito de serviço, haja vista que não houve, de fato, uma nova definição para o termo. Isso porque, acreditar que o ato de prestar serviço é, meramente, oferecer uma utilidade a outrem, torna o aspecto material do ISS extremamente subjetivo e abstrato, abrindo espaço para englobar qualquer coisa como serviço, exclusivamente em prol da arrecadação (LOPES, 2022, p. 402).

Dessa forma, muitos ainda acreditam que, em verdade, a figura desses contratos de cessão de direito, no âmbito das atividades do *streaming*, se comporta como um fato atípico no ordenamento jurídico pátrio, vez que não está compreendido dentro das hipóteses de incidência de nenhum imposto já instituído (CHIESA, 2003, p. 51). Diante desse cenário, acredita-se que o mais acertado seria tributar tal atividade econômica através de novo imposto criado pela União, no exercício da sua competência residual, nos termos do art. 154, I da CF/88<sup>4</sup>, com materialidade e base de cálculo específicas para essa nova realidade, marcada pela irrelevância da presença física nas relações negociais.

Ou, ao menos, que sejam estabelecidas novas regras, por meio de Lei Complementar, para a tributação das operações digitais, com um foco especial para aquelas iniciadas no exterior, ainda pouco amparadas pelo Direito Tributário, tanto no âmbito interno como no internacional. Isso porque, acima de tudo, o próprio ordenamento não admite a interpretação extensiva dos seus conceitos para alcançar cenários distintos dos que estão presentes em suas normas. Logo, criando-se regulamentação apropriada, não haveria necessidade de se debater a interpretação extensiva, e a transmissão do conteúdo digital via *streaming* encontraria a previsão legislativa devida.

Nesse sentido, nas palavras de Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 312), “as mudanças decorrentes da economia digital obrigam-nos a abandonar conceitos

---

<sup>4</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

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

[...]

tradicionais e buscar a formulação de novas regras, em vez de meramente interpretarem-se as regras existentes”.

## 5 OUTROS EMBATES ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O *STREAMING*

Para além das questões meramente conceituais e de competência tributária, importa ressaltar outras problemáticas que circundam a incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*. Nesse sentido, ainda que assumida a qualidade de prestação de serviço por essas plataformas, alguns outros aspectos inerentes às operações digitais, principalmente a intangibilidade e a transnacionalidade, não se encaixaram com perfeição às disposições que o legislador complementar estabeleceu para o referido imposto municipal.

### 5.1 O CRITÉRIO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA

Uma importante discussão acerca da aplicação do ISS sobre os serviços prestados virtualmente diz respeito ao momento em que se pode considerar ocorrido o fato gerador, a fim de formalizar a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, ensejar a incidência da norma. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, no exercício da sua função de dispor sobre normas gerais de direito tributário, define os critérios que os entes tributantes devem utilizar para determinar o momento em que se considera ocorrido, ou não, o fato tributário:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O ISS, por sua vez, se enquadra na hipótese prevista no inciso I do art. 116 do CTN, considerando ser imposto devido pela atividade material de prestar serviço, e não pelo negócio jurídico que desencadeia a sua prestação. Ou seja, para a caracterização do exato momento de ocorrência do fato jurídico gerador do ISS, não se considera a ocasião de assinatura de contratos ou emissão de documentos relacionados a tal prestação, mas tão somente a efetiva prestação de serviço.

De fato, o serviço tributável faz parte de uma relação jurídica que compreende uma obrigação de fazer e o recebimento de determinado resultado. No entanto, para o legislador constitucional, na avaliação deste resultado, não é considerado se o

resultado obtido foi exatamente o desejável para que exista a incidência tributária do ISS. Assim, prestado o serviço, que é terminado com a entrega do resultado ao tomador, gera-se a incidência do ISS.

Nesse sentido, adverte Aires F. Barreto (2018, p. 514) que a cobrança do imposto só poderá ser exigida quando a materialidade descrita na hipótese ocorrer e que a sua exigibilidade não está condicionada ao pagamento do serviço. Desse modo, ainda que o valor contratado, porventura, não venha a ser pago pelo usuário, ou seja remunerado apenas em momento posterior ao resultado, haverá a incidência do imposto, uma vez que a obrigação tributária nasce no momento da conclusão da atividade prestada.

Seguindo essa lógica, no caso da transmissão via *streaming*, nos termos do item 1.09 da lista anexa de serviços, considera-se ocorrido o fato gerador do ISS no simples ato da disponibilização do conteúdo digital ao usuário. Ou seja, o imposto não deve incidir no momento da contratação, para com a plataforma responsável, mas sim quando o usuário passa a ter o acesso efetivo ao conteúdo contratado. A prestação de serviço se concretiza, portanto, a partir do momento em que o conteúdo digital é liberado para o consumo do assinante.

## 5.2 O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Identificados os aspectos material e temporal do imposto devido, surge a necessidade de avaliar o critério espacial da prestação do serviço, a fim de evitar uma eventual pluralidade de incidências, ou até mesmo uma evasão tributária. Nota-se que esse ponto não se torna um problema quando o serviço é prestado em um único Município. Contudo, é fato que um dos legados da revolução digital foi, justamente, a dinamização dos negócios jurídicos envolvendo a prestação de serviços, o que tende a gerar um certo conflito horizontal de competência, nas hipóteses em que o local da execução destoa da sede da empresa prestadora, ou até do domicílio do prestador do serviço.

Quando se fala em serviço, é possível pensar em dois polos a partir dos quais pode ser analisada a efetividade da prestação: o do prestador do serviço e o do tomador do serviço, aquele que se beneficia do resultado. Vale considerar, ainda, o critério objetivo, isto é, a hipótese do local onde o serviço é executado. A Constituição Federal, por sua vez, não determina qual desses critérios deve prevalecer, delegando

à Lei Complementar o papel de dispor sobre onde deve-se reputar ocorrida a materialidade do ISS (art. 146, II, III da CF/88).

Nesse ponto, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, considera-se prestado o serviço e, conseqüentemente, o ISS devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no Município de domicílio do prestador, salvo algumas hipóteses elencadas no referido dispositivo, nas quais o imposto será devido no local da prestação.

Esse foi o posicionamento adotado pelo legislador complementar e que encontra respaldo na doutrina majoritária e jurisprudência, tendo em vista o crescimento dos casos em que os serviços passaram a ser executados em Municípios distintos daquele que sedia a unidade econômica prestadora.

Minoritariamente, entretanto, alguns autores discutem a possibilidade deste dispositivo representar uma afronta aos ditames constitucionais, em especial ao princípio da territorialidade das leis tributárias, uma vez que Constituição Federal atribui aos municípios a competência para tributar o serviço prestado dentro dos limites de seu território. Isto é, para doutrinadores como Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto (2018, p. 535), o art. 3º da Lei Complementar 116/2003 seria inconstitucional por, aparentemente, atribuir à lei municipal eficácia extraterritorial, permitindo a invasão da área de competência de Município distinto daquele da ocorrência do fato gerador, ou seja, que os serviços foram efetivamente prestados, apenas por sediar o chamado “estabelecimento prestador”.

Para essa corrente de pensamento, portanto, se o fato tributável só ocorre no momento da consumação do serviço, o critério espacial a ser adotado pelo legislador deveria ser o Município onde os resultados da prestação do serviço fossem produzidos, executados e consumados. Nessa lógica, estabelecer-se-ia uma única regra: o recolhimento do ISS no local onde se efetuar a prestação, sem haver a necessidade de elencar numerosas exceções em âmbito normativo.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup> e, em alguns momentos, o Superior Tribunal de Justiça, entenderam por seguir a determinação da Lei Complementar n.º

---

<sup>5</sup> “Imposto sobre serviços. Publicidade para lista telefônica estadual. 1- Assinantes residentes em Municípios diferentes do mesmo Estado. Exegese dos arts. 10 e 12, ‘a’ do Decreto-Lei 406/68. 2- Para efeito da cobrança do tributo o que importa é o local de estabelecimento prestador, posto que situado em Município diverso de sua matriz, contribuinte do imposto. 3- Recurso Extraordinário conhecido e provido”. (STF, RE 91.941-4/BA, RTJ97180).



116/2003, estimulando, assim, uma discussão em torno do conceito de estabelecimento prestador.

### 5.2.1 O estabelecimento prestador

De acordo com o art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003, considera-se estabelecimento prestador:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Nesses termos, extrai-se que o estabelecimento prestador é local no qual são exercidas as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, grau de autonomia ou qualificação específica (se é matriz ou sede, filial, sucursal, agência, loja, etc.). Logo, enquanto unidade estritamente econômica, também não se confunde com a “empresa”, que é a atividade organizadora, produtora de bens ou prestação de serviços, pois pode ser entendido como seu órgão, o promotor das ações ou movimentos desenvolvidos por esta (BARRETO, 2018, p. 530-531).

Nas palavras de Aires F. Barreto (2018, p. 538), que defende a ideia do local da prestação como critério espacial de arrecadação, a qualidade mais relevante para compor o conceito de estabelecimento é que nele sejam realizados e desenvolvidos os atos materiais, providências e medidas necessárias à prestação dos serviços contratados, de modo a restar-se incontroverso que o “fazer” completar-se-á apenas neste recinto.

Lembram, também, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 800) que o estabelecimento prestador não é necessariamente a sede da empresa, mas poderá ser quando tenha um mínimo de condições materiais para nela executar a atividade, seja ela intelectual ou econômica.

Seguindo essa lógica, faz-se necessário avaliar o caso das grandes empresas multinacionais prestadoras de serviço, como é o caso das empresas de *streaming*, quando, em teoria, o ISS também deveria ser recolhido para o Município em que estivesse localizado estabelecimento em solo brasileiro. Isso porque, a superveniente Lei Complementar n.º 157/2016, ao acrescentar o item 1.09 à lista anexa de serviços,

não se incumbiu de esclarecer o critério espacial adequado para embasar a incidência do imposto municipal sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

Em se tratando das empresas provedoras do *streaming*, acrescenta-se ainda a dificuldade de coincidir em um só local a presença do seu servidor, do escritório operacional e sede administrativa, pois já é uma tecnologia usufruída por todo o globo, o que torna inviável a exata identificação do local do estabelecimento prestador. Nesses casos, o art. 3º, *caput*, da Lei Complementar n.º 116/2003 estabelece que, na ausência de estabelecimento prestador, o ISS será devido “no local do domicílio do prestador”.

Quanto a isso, ressalta-se que no julgamento do RE n.º 1.060.210-SC, a primeira seção do STJ definiu como município competente para a cobrança do ISS nos serviços de arrendamento mercantil o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios para que seja aperfeiçoado o núcleo da operação que caracteriza o fato gerador do tributo.

Logo, existindo estabelecimento da empresa de *streaming* no Brasil, deve o ISS ser recolhido para o município em que localizado tal estabelecimento, no qual se perfectibiliza o efetivo fornecimento do serviço de *streaming* ao assinante da plataforma.

Cinge-se a controvérsia, todavia, no caso dessas empresas não possuírem estabelecimento físico no Brasil, situação em que não seria possível recorrer aos arts. 3º e 4º da Lei Complementar n.º 116/2003 para fins de definição da competência tributária.

### **5.2.2 O ISS na importação de serviços**

É importante salientar que a grande maioria das empresas que transmitem conteúdo digital via *streaming* estão originalmente instaladas em solo internacional e, graças à globalização e a difusão dos meios tecnológicos, podem viabilizar o acesso ao seu catálogo em qualquer lugar do mundo. Trata-se, portanto, de uma característica própria da natureza intangível do bem, que permite o desenvolvimento de uma atividade em um determinado local e que o seu resultado produza efeitos em outro.

Isto é, atualmente, a evolução dos meios digitais permite contratar qualquer serviço sem a presença física do prestador no país do consumidor, sem a necessidade do desembaraço aduaneiro ou que a sua execução se dê no local da prestação. Esse fenômeno, no qual vendedores e compradores de um produto ou serviço se encontram em países distintos, é debatido na União Europeia (UE) como operação *cross-border*.

Percebe-se, portanto, que a tributação dessas operações ainda é uma atividade desafiadora para diversos países do globo, e pode variar de acordo com as regras de cada um deles. No Brasil, por sua vez, que adota o modelo indireto para a tributação sobre o consumo, existe a previsão legal do imposto municipal sobre serviços na modalidade importação. Essa disposição, entretanto, não tem o condão de transforma-lo em outro tributo, mas apenas designa determinações peculiares aos serviços prestados por uma empresa estrangeira.

Nesse sentido, ao contrário do que ocorre nas prestações de serviço internas, nas quais tanto o prestador quanto o tomador do serviço estão submetidos ao ordenamento jurídico brasileiro, em casos como o das transações *cross-border* com *streaming*, apenas o tomador do serviço contratado poderá ser alcançado pelas normas municipais.

Destarte, o §1º do art. 1º da Lei Complementar n.º 116/2003 autoriza a cobrança do ISS-importação e excepciona a regra geral de tributação com base no princípio da origem, propondo a arrecadação do ISS no local “do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado” (BRASIL, 2003b, art. 3º, I), também conhecido como princípio do destino. Essa condição, portanto, imputa ao tomador ou intermediário do serviço a condição de sujeito passivo da obrigação, por responsabilidade.

De um modo geral, da análise dos serviços elencados nos incisos I a XXV do art. 3º da LC n.º116/2003, destaca-se que o legislador excepcionou a regra de arrecadação no Município de destino àqueles serviços cuja natureza é essencialmente imaterializável ou intransportável. Isto é, que devem ser realizados, necessariamente, ao vivo, ou cuja execução está vinculada a um espaço previamente definido, respectivamente.

Nesse ponto, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 777) se atentam para o fato de que a lei utilizou o local em que o serviço é executado como critério de definição de competência, justamente para aqueles que, em regra, não podem ser

prestados à distância, pois pressupõem o deslocamento do prestador até o domicílio do tomador do serviço, ou ao local em que este será realizado.

Além disso, ao prever a hipótese de importação dos serviços, o legislador complementar pretendeu alcançar duas possíveis situações: i) quando a prestação do serviço for integralmente realizada no exterior, e o seu resultado produzido em solo brasileiro; e ii) quando a prestação dos serviços se realiza em mais de uma etapa, sendo iniciada no exterior e finalizada no território nacional.

O primeiro caso, por sua vez, pode abarcar os serviços materializáveis e transportáveis por natureza, considerando como momento da importação aquele no qual o resultado se materializa (geralmente um bem) e integra em solo nacional, mais precisamente no estabelecimento ou domicílio do tomador ou importador. Já os serviços essencialmente intransportáveis, que correspondem ao segundo caso, só serão enquadrados na categoria “importação” se executados, ainda que parcialmente, no Brasil (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 778).

Percebe-se, ainda, que em ambas as hipóteses é indispensável a presença do tomador importador ou do intermediário responsável, em solo nacional, a fim de que haja o critério de conexão necessário para legitimar o Município competente para tributá-lo.

Assim, no caso do ISS-importação, a tipificação do espaço não está vinculada à nacionalidade ou residência do prestador do serviço, mas sim ao local onde se dá o resultado, mesmo que este não tenha sido executado em solo nacional.

A crítica que envolve essa premissa, todavia, parte do fato de que o critério material do imposto sobre serviços, em verdade, tem relação com a prestação em si, e não com o rendimento produzido por ela. Em função disso, a constitucionalidade do §1º do artigo 1º da Lei Complementar n.º 116/2003 passou a ser questionada, uma vez que o princípio da territorialidade veda o alcance da legislação brasileira à ocorrência de fatos, tais quais a prestação de serviços, fora do território nacional.

Além disso, da análise do disposto no art. 156, §3º<sup>6</sup> da Constituição Federal, infere-se que legislador denotou algumas matérias à serem implementadas por meio

---

<sup>6</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

de lei complementar, dentre as quais se encontra a hipótese de exclusão da incidência do ISS nas exportações de serviços para o exterior. Por outro lado, não há autorização expressa na CF acerca da ampliação do aspecto material do imposto à importação de serviços. Tais argumentos, por sua vez, embasam as concepções contrárias ao referido dispositivo da Lei Complementar.

Não obstante, da extensa discussão acerca da incidência do ISS sobre o *streaming*, restou evidente que o legislador abandonou a concepção clássica do termo serviço enquanto “esforço humano”, essencialmente, e considerou o produto desse esforço, a utilidade oferecida a outrem, como hipótese de incidência do imposto. Conseqüentemente, não seria coerente exigir como critério espacial apenas o local do efetivo “fazer” humano. Por decorrência lógica do enquadramento do *streaming* ao critério material do ISS, parece apropriado expandir os seus efeitos de incidência quando há concretização final de um serviço em território nacional, ainda que sua execução tenha se iniciado ou realizado no exterior.

Em contrapartida, importa ressaltar que, em se tratando de serviço importado prestado “em massa”, isto é, cujo resultado passa a ser produzido nos mais diversos Municípios do país, e a pessoas físicas, como ocorre com as plataformas de *streaming*, a utilização do local dos usuários como critério de competência para a tributação torna a arrecadação e a fiscalização do imposto extremamente complexa. Esse cenário ainda se agrava por conta da natureza abstrata da utilidade fornecida pelo prestador, de modo a permitir maior flexibilidade em relação ao local de fruição desse serviço.

Isto é, a plataforma estrangeira *Spotify*, por exemplo, que disponibiliza o acesso a um catálogo de músicas, mediante pagamento mensal, oferece como uma das modalidades de assinatura aquele chamado de “Plano *Premium Família*”, que permite a inclusão de até 6 dispositivos diferentes dentro de um mesmo contrato. Em teoria, a condição de aderência estabelecida pela empresa a essa variedade é que “todos os membros do plano devem morar no mesmo endereço”<sup>7</sup>. Na prática, entretanto,

---

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>7</sup> Nos próprios termos disponibilizados pela empresa aos seus usuários no site: <https://www.spotify.com/br/family/>.

mostra-se totalmente inviável o exercício do controle pleno sobre esse tipo de funcionalidade disponibilizada aos assinantes.

Por decorrência de situações como esta, conclui-se que a atribuição da competência ao Município do domicílio tomador do serviço, como efeito da modalidade de importação do ISS, ainda desafia a atuação dos Fiscos brasileiros quanto à arrecadação do imposto.

### 5.3 O CRITÉRIO PESSOAL DE INCIDÊNCIA

Em se tratando de imposto municipal, o sujeito ativo dessa relação é o Município e o Distrito Federal, ou até a União, hipótese de tributação em território federal. Conforme exposto, em regra, é competente para tributar a prestação de serviços o Município que compreende o estabelecimento prestador da atividade tributável, nos termos do princípio da origem. Entretanto, reitera-se que nas prestações iniciadas ou executadas no exterior, a lei reveste de competência o Município em que se encontra o tomador ou intermediário do serviço importado, ou seja, tem como base o princípio do destino.

Situação similar ocorre com a designação do sujeito passivo. Isto é, por decorrência lógica, a sujeição passiva recai sobre aquele que pratica o fato gerador do imposto, cabendo, portanto, ao prestador do serviço que se encontra em território nacional recolher o tributo devido. No entanto, quando o prestador reside fora do Brasil, não há possibilidade do ordenamento pátrio alcançá-lo. Nesses casos, como a competência se perfaz no Município em que se localiza o tomador do serviço, ou intermediário, estes serão os responsáveis por recolher o tributo pelo prestador não-residente.

#### 5.3.1 Responsabilidade Tributária

O instituto da responsabilidade tributária é previsto no artigo 121, II, do CTN, que expressa que o sujeito passivo será “responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (BRASIL, 1966, art. 121, II). Ou seja, tal fenômeno consiste na possibilidade da lei determinar que o contribuinte seja substituído na operação por uma terceira pessoa, desde que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, de modo que o pagamento realizado

por qualquer um deles (tanto pelo contribuinte quanto pelo responsável) garante o cumprimento dessa obrigação.

O inciso I do artigo 121 do CTN, por sua vez, define como contribuinte a “pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária” (BRASIL, 1966, art. 121, I). Logo, infere-se que o responsável tributário não ocupa o lugar do contribuinte, pois não tem relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese de incidência, mas sua obrigação decorre de disposição legal, por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1590).

Acerca do instituto da responsabilidade tributária, no julgamento do RE n.º 562.276-PR, a Ministra Relatora Ellen Gracie ressaltou a divergência entre os papéis de contribuinte e responsável da obrigação, ao concluir que:

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. [...] (BRASIL, 2010b).

O que se extrai dessa interpretação, portanto, é que existem duas relações distintas, regidas por normas diversas: a norma primária, que estabelece a relação entre o contribuinte e o Fisco; e a norma secundária, que designa a relação de colaboração entre o terceiro e o Fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo no lugar do contribuinte.

Por seu turno, dentre as espécies de responsabilidade tributária, fala-se em substituição quando o legislador, na descrição de uma conduta praticada por uma pessoa (o contribuinte) como hipótese tributária, determina que, quando verificado tal fato, outra pessoa terá a obrigação de recolher o tributo referente a ele (o substituto) (SHOUERI, 2021, p. 629).

No caso do ISS na modalidade importação, o fenômeno da responsabilidade encontra respaldo no art. 6º, §2º, inciso I da LC n.º 116/2003, que prevê expressamente a possibilidade dos Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, atribuírem a responsabilidade pelo crédito tributário ao tomador ou intermediário de “serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”. Portanto, levando em consideração o local do resultado como critério

de conexão necessário, é legítima substituição tributária por parte dos tomadores, ou intermediários, do serviço executado ou iniciado no exterior, uma vez que os contribuintes não podem ser alcançados pela legislação brasileira.

Shoueri (2004, p. 47), entretanto, se atenta ao fato de que se a hipótese de incidência do ISS-importação enfatiza a utilização do serviço, em detrimento da sua prestação, então o tomador não seria meramente responsável, mas sim um legítimo contribuinte. Isto é, nas palavras do autor, tal “responsabilidade”, em verdade, acabaria enquadrando o usuário desse serviço na definição legal de contribuinte, prevista pelo parágrafo único, I, do art. 121 do Código Tributário Nacional, como sendo aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Não obstante esse entendimento, o artigo 5º da Lei Complementar n.º 116/2003 reitera a condição de contribuinte ao prestador do serviço, exclusivamente. Isso porque, é aquele que praticou o fato jurídico tributário e, conseqüentemente, é quem manifesta a capacidade contributiva, cujo patrimônio deverá ser atingido pelo imposto.

Destarte, a jurisprudência pátria enxergou a necessidade de estabelecer certos limites a respeito dessas relações jurídicas, tanto entre contribuinte e Fisco, como substituto e Fisco, que não devem ser confundidas. Determinou-se, assim, que a substituição tributária não pode resultar em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, além de que a colaboração do substituto deve respeitar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sendo vedada a imposição de deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes (BRASIL, 2011) (STF, RE n. 603.191- MT, rel. Min Ellen Gracie, j. 01.08.2011).

Desse modo, o legislador deve se atentar ao fato de que o substituto, além de possuir um vínculo indireto com o fato tributado, deve ser pessoa que possui alguma chance de se ver ressarcida do montante anteriormente arrecadado. Ou seja, já que a sua participação na relação jurídica é meramente colaborativa perante o Fisco, e que não é o seu patrimônio que deve ser atingido pelo tributo, não há outra motivação para atribuir-lhe a responsabilidade senão pela possibilidade de se ver ressarcido pelo contribuinte em algum momento posterior.



### **5.3.2 Possibilidade de substituição tributária no caso da tributação do *streaming***

Diante dos termos legais estabelecidos ao ISS-importação, percebe-se que a tributação das plataformas de *streaming* representa um verdadeiro desafio aos Fiscos municipais. Isso se dá, especialmente, pelo fato dos tomadores desse serviço de origem internacional (os usuários assinantes), aos quais a lei atribui a responsabilidade de recolhimento do imposto, serem, em sua grande maioria, pessoas físicas, e não contribuintes. Tais condições tornam a arrecadação e a fiscalização do tributo extremamente mais complexa quando comparada à usual cobrança do estabelecimento prestador do serviço, que é pessoa jurídica, contribuinte do imposto e, em regra, fixada em instalação única.

Nesse contexto, por analogia, ressalta-se a solução encontrada pelo legislador para facilitar a arrecadação da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), instituída pela Lei n.º 9.311/96. Tratava-se, por sua vez, de tributo cujo fato gerador, dentre outras hipóteses, era o “lançamento a débito, por instituições financeiras em contas correntes de depósito, de empréstimo, de poupança [...]” (BRASIL, 1996), sendo os contribuintes os titulares dessas contas, ainda que fossem movimentadas por terceiros.

Não obstante, o art. 5º da Lei n.º 9.311/96 atribuía a responsabilidade pelo recolhimento do tributo às instituições financeiras, independentemente do negócio jurídico que provocou a movimentação pecuniária tributável, do qual a instituição responsável não fazia parte diretamente (FUNARO, 2021, p. 16).

Tendo essa situação em vista, nada impediria que a responsabilidade de retenção do ISS-importação, no caso do serviço prestado ou iniciado no exterior, fosse imputada às operadoras de cartão de crédito, por exemplo, instituições que atuam numa posição intermediária entre o prestador não-residente e o beneficiário do serviço, que está em solo nacional. Especialmente, em relação às plataformas de *streaming*, a empresa responsável pela disponibilização do conteúdo digital se encontra, geralmente, no exterior, ao passo que os usuários assinantes da plataforma, que desfrutam desse serviço prestado, estão espalhados por diversos países do globo.

Nota-se que, nessa circunstância, é possível identificar o vínculo jurídico necessário entre o substituto tributário e o fato gerador do imposto, uma vez que a operadora de cartão de crédito é quem realiza o pagamento à empresa estrangeira que prestou o serviço, em nome e conta do usuário tomador. Sendo assim, o fato de ser uma entidade detentora do meio de pagamento ao contribuinte lhe permite a eventual retenção do valor do tributo recolhido, conforme determina a jurisprudência brasileira.

Inclusive, o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), prevendo a cobrança do ICMS sobre a comercialização de transferência de dados por meio da internet, programas de computador, arquivos eletrônicos, entre outros, implementou hipóteses de responsabilidade tributária por substituição para a arrecadação do imposto. Dentre as formas previstas na Cláusula quinta<sup>8</sup> do referido Convênio, o inciso II atribui a responsabilidade, justamente, ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento.

Quanto à tais disposições propostas pelo CONFAZ, ressalta-se o posicionamento do STF acerca do seu afastamento e perda da eficácia jurídica, em função do quanto decidido no julgamento da ADI 5.958/DF, em 2015, dada a conclusão majoritária pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as operações digitais com *softwares*. Já no tocante à proposta de substituição tributária atribuída às instituições financeiras intermediárias, é fato que esta não deveria ter sido implementada por meio de Convênio. No entanto, não houve qualquer obstáculo material suscitado pelo plenário acerca da sua viabilidade. Desse modo, assim como quando apresentado pelo CONFAZ em 2017, caso seja a alternativa adotada para a arrecadação do ISS-importação, far-se-á necessária a criação de lei específica para essa regular essa atribuição.

Contudo, reconhece-se que não seria tarefa simples atribuir às operadoras de cartão de crédito a obrigação de recolher o ISS para todos os Municípios da

---

<sup>8</sup> “Cláusula quinta. Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto: I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador; II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento; III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta; IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.”

Federação. Afinal, conforme mencionado anteriormente, o serviço de transmissão via *streaming* é consumido atualmente pela grande maioria da população brasileira de classe média/alta, e a falta de especificação normativa acerca da responsabilização por tantos usuários poderia acarretar na ineficácia da norma tributária ou, até mesmo, na temida evasão fiscal.

Frisa-se, nesse sentido, que a decisão de tributar a disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo de origem estrangeira através do ISS foi do próprio legislador brasileiro. Sendo assim, descartada a hipótese de criação de um tributo específico para as transações digitais, seria ideal que o legislador fortalecesse as bases normativas já previstas no ordenamento, com vistas a estabelecer novas regras de responsabilidade tributária direcionadas, especialmente, às entidades intermediárias que viabilizam a remessa dos valores ao exterior, tais quais as operadoras de cartão de crédito.

#### 5.4 O CRITÉRIO QUANTITATIVO DO ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Nas palavras de Aires F. Barreto (2018, p. 597), “a base de cálculo é a unidade de referência que possibilita a quantificação financeira do fato tributário”. Partindo dessa premissa, o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 dispõe que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, sem importar o local da sua execução ou do resultado obtido. Isto é, seja o serviço importado ou prestado em solo nacional, o preço pactuado entre as partes no contrato corresponderá à base de cálculo do imposto, em qualquer circunstância.

Isso porque, de fato, o preço do serviço representa a contraprestação que o tomador deve diretamente ao prestador, elemento inerente à toda hipótese de incidência do ISS. Assim, ao estabelecer tais condições, o legislador pressupôs que o preço estipulado pela prestação do serviço já engloba os custos envolvidos para a sua execução, bem como a margem de lucro que o prestador deseja obter com aquela prática.

Dessa forma, verifica-se que o Fisco brasileiro consegue arrecadar imposto sobre o valor dos serviços prestados por empresas estrangeiras (além do próprio imposto sobre renda na fonte), sem qualquer dedução, independentemente da presença física desta empresa no país. Ou seja, ao contrário de outros países, cuja

base de cálculo é apenas o valor agregado ao serviço, a tributação brasileira incide sobre a receita bruta da operação.

De fato, na realidade contemporânea, as operações digitais como a transmissão via *streaming* movimentam o mercado audiovisual e elevam significativamente a arrecadação tributária, não podendo ser, simplesmente, desconsideradas por parte do Fisco. Entretanto, em que pese esse acréscimo arrecadatário aos cofres municipais, atribuir a qualidade de serviço a essas atividades, exclusivamente, por receio a uma possível evasão fiscal, pode representar, em verdade, uma ofensa aos princípios da legalidade, da repartição de competências e da supremacia da Constituição.

## 5.5 PROPOSTA INTERNACIONAL PARA A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE SERVIÇOS DIGITAIS

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das empresas de tecnologia que operam sem a presença física em determinada jurisdição ainda é um desafio enfrentado mundialmente.

Ao contrário da legislação brasileira, que prevê cinco tributos distintos para incidir indiretamente sobre consumo de bens e serviços (ICMS, ISS, IPI, e PIS e Cofins)<sup>9</sup>, cada um de competência própria de um ente federativo, diversos países adotam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), um imposto único, plurifásico e com ampla incidência. Nesse modelo de tributação, é arrecadado o IVA no local de destino da mercadoria ou serviço, evidenciando a intenção de tributar efetivamente o consumo e não a sua produção. Por essa razão, as operações de exportação de bens e serviços para países que não pertencem à UE não estão sujeitas à incidência do imposto

Outra característica relevante do IVA é o fato deste ser um tributo que incide indistintamente sobre mercadorias e serviços. Dessa forma, ao contrário do que ocorre no Brasil, a tributação indireta sobre o consumo se torna mais célere e eficiente, já que independe do debate inicial acerca da natureza do produto em questão. Em

---

<sup>9</sup> Acerca dessa complexidade própria do sistema tributário nacional, destacam-se as propostas abordadas nas PECs 45/2019 e 110/19, que preconizam, dentre outros pontos, a unificação dos tributos sobre o consumo (tais quais os impostos ISS, ICMS e IPI, e as contribuições PIS e COFINS), em um único imposto, uma espécie de IVA brasileiro, que seria denominado de Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, não cumulativo e incidente sobre todo e qualquer processo de agregação econômica de valor.

que pese tal condição, ainda existe uma segmentação conceitual entre ambas as hipóteses de incidência.

Ou seja, para efeito do imposto, entende-se por mercadoria toda categoria de bens corpóreos<sup>10</sup>, enquanto a prestação de serviços se aproveita da categoria de bens incorpóreos, de um modo geral. Portanto, nesse sistema, o serviço possui um conceito manifestamente residual, abarcando qualquer transmissão de bem incorpóreo. Isso inclui, portanto, a totalidade das operações digitais.

Logo, ao passo que o Brasil depende da subsunção perfeita do fato ao conceito jurídico, sob pena de violar a competência de um dos entes federativos, os países da União Europeia, por exemplo, conseguem enquadrar facilmente as novas formas de negócio virtual dentro da hipótese de incidência do IVA, enquanto prestação de serviço. Entretanto, em se tratando das operações *cross-border*, quando o serviço é prestado à distância por um prestador não-residente da mesma jurisdição em que este será usufruído, os desafios são os mesmos.

De uma forma ou de outra, os avanços da economia digital despertaram questionamentos acerca da incidência do IVA, especialmente quanto ao local em que se deve cobrar o imposto, onde se deu o consumo do serviço, e o que deve ser feito quando não há materialidade, presença física ou territorialidade evidentes (CALIENDO, 2018, p. 797). Diante dessas questões, buscando neutralizar os reflexos da digitalização da economia na tributação indireta, bem como preencher as lacunas existentes nos critérios de tributação anteriormente estabelecidos, a OCDE elaborou as diretrizes internacionais de VAT/GST (*Internacional VAT/GST Guidelines*), publicadas no ano de 2017 (OECD, 2017).

---

<sup>10</sup> Artigo 14.º

1. Entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.  
[...]

Artigo 24.º

1. Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.  
[...]

Artigo 25.º Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

a) A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;  
b) A obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;  
c) A execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei. (Directiva IVA)

### 5.5.1 As diretrizes do VAT/GST estabelecidas pela OCDE

Inicialmente, ressalta-se que a sigla IVA, em verdade, é a tradução do “*Value Added Taxes*” (VAT), que também é conhecido como “*Goods and Services Tax*” (GST) em alguns países. Nesse sentido, a OCDE descreve o VAT como tributo tipicamente indireto, isto é, arrecadado em todas as etapas da cadeia produtiva, tomando como base o valor economicamente agregado em cada etapa, repassando-se o valor total do imposto no custo do bem ou serviço adquirido pelo consumidor final (OECD, 2015, p. 28-29).

Desse modo, convencionou-se que nas operações transnacionais, a sua incidência se dará no país do consumidor final do serviço, justamente, para garantir uma maior neutralidade, além de assegurar que o valor integral do tributo seja arcado pelo beneficiário. A grande problemática desse sistema, entretanto, surge com o aumento exponencial da prestação de serviços *cross-border*, dificultando a real identificação do local em que este é consumido (e, conseqüentemente, o tributo devido), principalmente por conta da ausência da presença física do prestador no local da execução da atividade.

Nos casos de disponibilização dos conteúdos de *streaming*, por sua vez, a tributação torna-se ainda mais complexa, pelo fato dos consumidores finais serem pessoas físicas e não contribuintes do imposto. Em escala global, tais operações são conhecidas como *Business to Consumer* (B2C), enquanto os negócios jurídicos em que tanto o prestador como o tomador do serviço são contribuintes, são chamados de *Business to Business* (B2B).

#### 5.5.1.1 O local da tributação nas operações B2C

Ainda no ano de 2015, a OCDE elaborou o projeto *Base and Erosion Profit Shifting* (BEPS), um conjunto de ações com o intuito principal de evitar a bitributação ou a evasão fiscal nas operações envolvendo bens digitais. A Ação 1 do projeto BEPS, por sua vez, aborda os desafios fiscais da economia digital, especialmente em relação a: (i) importação de produtos de baixo valor de vendas *online*, que possuem isenção do VAT em algumas jurisdições; e ao (ii) aumento desenfreado das vendas de serviços e bens intangíveis nas operações B2C, em que muitas vezes acaba não se tributando,

por conta da complexidade envolvida para promover o cumprimento do pagamento do VAT nesses casos (OECD, 2015, p. 122).

Nessa oportunidade, diferenciavam-se os mecanismos de tributação do VAT a depender da qualidade dos tomadores do serviço. Ou seja, nas operações B2B, nas quais o tomador do serviço é também pessoa jurídica, contribuinte do imposto e, geralmente, beneficiada com o seu crédito ao longo da cadeia de consumo, a tributação ocorria na jurisdição em que o tomador era residente.

Por outro lado, buscando maior praticidade e eficiência na arrecadação, a Ação 1 do BEPS previa que, nas operações B2C, a tributação deveria ocorrer no local de residência do prestador de serviço. Isso porque, sendo o consumidor final pessoa física e não contribuinte, não haveria espaço nem regulação suficiente para repassá-lo a responsabilidade da declaração e recolhimento voluntário do VAT.

Ocorre que, como consequência do crescimento do mercado de consumo dos serviços digitais remotos, a adoção do princípio de origem nessas hipóteses tornou-se insustentável, acarretando, inclusive, um quadro de distorções econômicas no mercado mundial. Ou seja, além de desestimular o mercado de importação de serviços, fazia com que muitas empresas estabelecessem residência em países com baixa ou nenhuma tributação, e tais operações acabavam não sendo tributadas (FERRARI, 2020, p. 251).

Tendo isso em vista, já no ano de 2017, a OCDE elaborou novas diretrizes internacionais para a arrecadação do VAT, com um foco especial nas operações B2C envolvendo serviços remotos. A partir desse marco, assim como as transações entre pessoas jurídicas contribuintes do imposto, as operações B2C passaram a ser tributadas na jurisdição em que reside o tomador do serviço.

Não obstante, tal alteração não foi suficiente para exaurir a problemática das operações *cross-border*, uma vez que ainda haveria de ser discutido como determinar o local de residência deste consumidor final. Isso porque, mesmo que o princípio do destino tenha sido adotado para ambos os tipos de operação, a responsabilidade do prestador de serviços, em arcar com a declaração e o recolhimento, ainda seria um ponto de divergência entre elas.

Isto é, nas operações B2B, pelo fato do tomador do serviço também ser contribuinte do imposto, caberia a ele recolhê-lo em seu próprio local de residência. Por outro lado, na hipótese do consumidor final não ser contribuinte, tal qual ocorre nas operações B2C, continuaria sendo o prestador do serviço o responsável pelo

registro, pela declaração e recolhimento do tributo, na localidade em que reside o consumidor.

Nesse ponto, em se tratando dos serviços digitais como o *streaming*, por exemplo, a OCDE recomendou que fossem utilizados como base de identificação os dados registrados pelo próprio usuário da plataforma no momento do cadastro, compra ou assinatura do plano, tais quais o endereço, telefone, informações bancárias, etc. Ocorre que, apesar de constatar que essa tem sido a medida mais eficiente de coleta do VAT, a própria OCDE (2017, p. 71) reconheceu a complexidade do processo de fiscalização e controle das informações de cada usuário para determinar o local da tributação.

#### 5.5.1.2 Diretivas do VAT adotadas pela União Europeia

Dentre outras medidas, com vistas a simplificar e tornar mais eficiente o recolhimento do VAT nas operações B2C *cross-border*, foi implementado no sistema tributário de alguns países da União Europeia a plataforma digital “*One-Stop-Shop*” (OSS), ou Balcão Único, que passou a valer para os negócios jurídicos realizados a partir do mês de julho de 2021.

Inicialmente conhecido como “*Mini One Stop Shop*” (MOSS), ou Mini Balcão Único, a ferramenta inaugural entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015, como um regime facultativo, mais complexo, e que abarcava, exclusivamente, os serviços de telecomunicações, de difusão de rádio ou televisão ou serviços digitais prestados além das fronteiras europeias a pessoas residentes dos Estados-Membros e não contribuintes (chamados de “*TBE services*”). Entretanto, a partir da entrada em vigor das novas regras para regulamentar o *e-commerce*, esse sistema foi ampliado a todo e qualquer serviço prestado à distância, além das próprias mercadorias tangíveis, passando a ser denominado de OSS e tornando mais simples o processo de registro das empresas multinacionais para fins de arrecadação do VAT.

O acesso à esse mecanismo, portanto, permite ao prestador do serviço que esteja em outra jurisdição: (i) registrar-se para o VAT eletronicamente em um Estado-Membro para as vendas e serviços à distância a clientes B2C localizados em todos os Estados-Membros; (ii) reconhecer o VAT em uma única declaração eletrônica de OSS, para que possa efetuar um único pagamento do imposto devido sobre todas as vendas de bens e serviços; bem como (iii) trabalhar com a administração fiscal do



Estado-Membro em que estão registrados para o OSS, e em um idioma, embora as suas vendas sejam em toda a UE (DLA PIPER, 2021, p. 6).

Ou seja, com a concretização dessa interface, para todos os serviços prestados remotamente por uma empresa (residente, ou não, na UE) à consumidores residentes na UE, o VAT poderá ser declarado e recolhido em um sistema único, que visa atender todos os países membros. Desse modo, ao invés de ter que se registrar em cada país de residência dos seus usuários, o fornecedor realiza o procedimento por meio de um portal na *web*, sendo os valores arrecadados, posteriormente, repassados à respectiva localidade de cada consumidor do serviço contratado. Assim, mantém-se, inclusive, a lógica do imposto de tributar as operações com base no princípio do destino.

Outrossim, importa ressaltar que ficam excluídas da aplicação desse regime as empresas com sede na própria UE que não ultrapassem o limite de rendimento de EUR 10.000 (dez mil euros). Nessa hipótese, deverão informar na sua declaração todas as vendas operadas abaixo desse limite, e lhes será cobrada uma taxa doméstica do VAT. Logo, autoriza-se que essas empresas internas arrecadem o imposto no seu próprio país, e realizem a declaração destas vendas no mesmo. (DLA PIPER, 2021, p. 4).

Vale notar, por oportuno, que o funcionamento de plataformas como o OSS, enquanto instrumento de tributação das operações *cross-border*, parte diretamente da boa-fé do prestador do serviço. Trata-se, portanto, de uma espécie de “lançamento por homologação” na seara internacional (FERRARI, 2020, p.267), cabendo aos agentes do Fisco de cada localidade o controle e a ratificação de eventual inconsistência ou omissão tributária. Nesse sentido, é justamente a partir de premissas como esta que surge o questionamento acerca da viabilidade de se implementar medidas dessa natureza no Brasil, considerando que o sucesso do sistema nos países da UE não significa, necessariamente, o êxito da sua concretização nas demais localidades.

O que se extrai desse mecanismo, portanto, é que outras jurisdições já buscaram diminuir os entraves gerados com a tributação das operações *cross-border*, através de uma regulação própria, com vistas a organizar a arrecadação do imposto e manter sua eficiência, mas sem alterar o fluxo orgânico do mercado internacional. Isto é, no caso do VAT, a busca pela utilização do aparato tecnológico para auxiliar o sistema tributário, além de reduzir os custos administrativos dos Estados, facilitam a

cobrança de imposto para as empresas multinacionais, proporcionando condições de justa concorrência entre as residentes e não residentes da UE e, conseqüentemente, reduzem as chances de eventual evasão fiscal.

## 6 CONCLUSÃO

Conforme todo o exposto, infere-se que a tributação das operações digitais, de um modo geral, não é uma missão simples e não se exaure com a tentativa dos operadores do Direito em enquadrar situações complexas inovadoras às balizas normativas previamente estabelecidas. No caso do Brasil, particularmente, o que se nota é a existência de dois obstáculos principais a serem vencidos para chegar-se em um consenso quanto à tributação dos intangíveis: o conflito de competências internas, entre os próprios entes federativos, ante a ausência de segurança jurídica quanto à interpretação dos conceitos constitucionais, e a tributação das transações estritamente virtuais que envolvem mais de uma jurisdição.

No tocante a primeira problemática, muito se discutiu a respeito da natureza jurídica das novas operações envolvendo o licenciamento de *softwares* e as atividades desempenhadas pelas plataformas de *streaming*, considerando os expressivos avanços da tecnologia e suas funcionalidades instantâneas, ainda pouco reguladas pelo Direito. Isso se deve ao fato da disponibilização, sem cessão definitiva, de filmes, séries e músicas, por parte das plataformas de *streaming*, não se encaixar com perfeição às hipóteses de incidência do ICMS, enquanto circulação de mercadoria ou serviço de comunicação, ou ao conceito de serviço tradicionalmente adotado pelo judiciário, para fins de incidência do ISS.

Em primeiro lugar, frisa-se a necessidade de o legislador brasileiro saber dissociar a funcionalidade contratada em uma espécie de operação digital da outra. Isto é, a respeito do *streaming*, o que se extrai de todos os posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários é uma tentativa frustrada dos operadores do direito em aproveitar os pontos que já haviam sido debatidos acerca da comercialização dos *softwares* – tais quais a dicotomia entre os *softwares* de prateleira, que deveriam sofrer incidência do ICMS, e os *softwares* por encomenda, que se equiparam aos serviços, para fins de incidência do ISS – para embasar a natureza da tributação do *streaming*.

Nesse sentido, ainda que as operações com licenciamento de *softwares* tenham sido as “pioneiras” no ramo dos negócios digitais juridicamente tutelados, atualmente, os meios de acesso a filmes, músicas e séries não mais se equiparam aos casos anteriormente debatidos pelos Tribunais Superiores. Em outras palavras, para que ocorra a disponibilização do conteúdo via *streaming*, as empresas

responsáveis se utilizam de um programa de computador, meramente, como um meio para se alcançar o fim contratado, que é a transmissão de dados de modo contínuo e em tempo real. Dessa forma, ainda que ambas as formas de transação ostentem a mesma natureza de direito autoral, não há razão para confundi-las, ou normatiza-las como se idênticas fossem, pois tratam de objetos contratuais distintos, com fins também distintos.

Toda essa situação, por sua vez, gerou uma série de questionamentos acerca dos parâmetros interpretativos que estão sendo adotados para direcionar o sistema tributário brasileiro. Ou seja, se é realmente possível adequar os conceitos jurídicos clássicos às novas formas de consumo dos bens e serviço digitais, ou se existe a necessidade de modificar radicalmente as bases tributárias já existentes, com vistas a evitar a insegurança jurídica e eventual evasão fiscal de transações extremamente rentáveis.

Nesse contexto, analisando as últimas legislações complementares, percebe-se uma tendência em fixar as operações estritamente virtuais, de um modo geral, enquanto prestação de serviço, desvinculando o fato gerador do ISS à ocorrência de uma obrigação de fazer, necessariamente. A princípio, parece uma solução hábil, considerando a modalidade de ISS-importação prevista no §1º, art. 1º da LC n.º116/03, e suas particularidades, o que permite a tributação das operações perante a grande maioria das plataformas de *streaming*, por exemplo, nas quais o estabelecimento prestador se encontra fora da zona de alcance das normas tributárias brasileiras.

Isto é, em que pese a existência de controvérsias a respeito da subsunção dessas transações digitais ao conceito constitucional de serviço, enquanto fazer humano, o legislador encontrou uma forma evitar a evasão fiscal, em virtude das normas brasileiras, em regra, não alcançarem as empresas controladoras da plataforma fora do território nacional, como consequência direta do princípio da territorialidade.

Destarte, no âmbito da tributação indireta, vale suscitar o fenômeno da supervalorização do ISS em detrimento do ICMS, considerando a tendência de diminuição das operações digitais envolvendo, necessariamente, a transferência de titularidade de um suporte físico. Nota-se, nesse sentido, que a insistência na interpretação clássica das hipóteses de incidência do ICMS, tal qual a corporeidade da mercadoria, por exemplo, pode tornar o imposto estadual totalmente obsoleto num

futuro próximo, gerando, acima de tudo, prejuízos na arrecadação desse ente federativo.

Em contraponto, ressaltam-se as medidas de tributação adotadas por outros países para as operações com intangíveis, em especial, a implementação do IVA, por parte de alguns países membros da União Europeia. Tal recurso tributário, por sua vez, já ultrapassa o primeiro obstáculo hermenêutico, haja vista ser imposto indireto que incide sobre o consumo de bens e serviços, indistintamente.

Entretanto, ainda que o Brasil legitimasse a criação de um imposto único para o consumo de bens e serviços - o chamado IBS, conforme propõem as PECs n.º 45/2019 e 110/19 - a problemática da determinação do local de ocorrência da prestação de serviço por empresa não-residente ainda persistiria.

Ou seja, não obstante a superação dos conflitos internos de competência, a tributação das atividades prestadas por plataformas de *streaming* de origem estrangeira, como *Netflix*, *Spotify* e *Amazon Prime*, continuariam representando um desafio para o ordenamento brasileiro, justamente por não haver discussão nacional acerca da identificação do local em que o serviço digital está sendo prestado. Evidencia-se, assim, a complexidade do caso em voga, pois a discussão vai muito além da natureza jurídica da transmissão de conteúdos via *streaming*.

Tendo isso em vista, nota-se a necessidade de estabelecer parâmetros normativos específicos para tais condições, levando-se em consideração o aumento expressivo das operações denominadas de B2C *cross-border* dia pós dia. Logo, seja no sentido de criar uma Lei Complementar para aprofundar o regulamento da arrecadação do ISS-importação - através da substituição tributária por parte das operadoras de cartão de crédito, nos casos em que a empresa prestadora do serviço não possua estabelecimento no país - ou até de criar novo imposto com regramento especial para as operações estritamente digitais, é fato que não cabem mais as discussões meramente conceituais, na tentativa de enquadrar uma nova, complexa e dinâmica realidade aos moldes tradicionais.

Isto é, deve a União, no exercício da sua competência residual, implementar novas propostas de arrecadação da tributação digital incidente sobre as plataformas de *streaming*, por exemplo, na busca de aperfeiçoar o regramento já existente (como fez a UE com a criação da plataforma OSS). Ou, até mesmo, caberia a criação de um regramento específico, por meio de Lei Complementar, com dispositivos especialmente pensados para tributar as operações *cross-border*, com o intuito de

erradicar, definitivamente, qualquer conflito de competência (interno ou externo) ou possibilidade de bitributação e evasão fiscal.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo de Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, v. 25-26, p. 101-119, 1983. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod\\_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cléber.%20Núcleo%20da%20definição%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cléber.%20Núcleo%20da%20definição%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1). Acesso em: 04 mar. 2022.
- ATALIBA, Geraldo. Impostos sobre Serviços – Diversões Públicas – Convites e Ingressos Gratuitos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 104, p. 381-399, abr./jun. 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/35740/34540/69583>. Acesso em: 12 maio 2022.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro. CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. 6.2 Serviço de Streaming e a sua identificação como Serviço de Comunicação. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021b. p. 373-404.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 mar. 2022.
- BRASIL. **Decreto N° 52.026, de 20 de maio de 1963**. Aprova o Regulamento Geral para Execução da Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962. Brasília, DF: Presidência da República, 1963a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/d52026.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d52026.htm). Acesso em: 30 mar. 2022.
- BRASIL. **Decreto N° 52.795, de 31 de outubro de 1963**. Aprova o Regulamento dos Serviços de Radiodifusão. Brasília, DF: Presidência da República, 1963b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/antigos/d52795.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d52795.htm). Acesso em: 12 fev. 2022.
- BRASIL. **Emenda Constitucional N° 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003a. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 05 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar N° 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 05 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar N° 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em: 12 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. **Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. **Lei N° 9.472, de 16 de julho de 1997**. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm). Acesso em: 25 fev. 2022.

BRASIL. **Lei N° 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm). Acesso em: 12 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996**. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9311.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9311.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2)



09.311%2C%20DE%2024%20DE%20OUTUBRO%20DE%201996.&text=Institui%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20Provis%C3%B3ria%20sobre,CPMF%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Recurso Especial REsp nº 1.559.264-RJ**. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, 08 de fevereiro de 2017. Disponível em: [https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/114239/Julgado\\_2.pdf](https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/114239/Julgado_2.pdf). Acesso em: 22 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp nº 1064596-SP**. Relator: Min. Herman Benjamin, 14 de outubro de 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%28AGRESP.clas.+ou+%22AgRg+no+REsp%22.clap.%29+e+%40num%3D%221064596%22%29+ou+%28%28AGRESP+ou+%22AgRg+no+REsp%22%29+adj+%221064596%22%29.suce>. Acesso em: 28 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial REsp 443119/RJ**. Relator: Min. Nancy Andrighi, 8 de maio 2003. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/236455/recurso-especial-resp-443119-rj-2002-0071281-7/inteiro-teor-100195952>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1996b. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula Vinculante 31**. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo ARE 851103/MA**. Relator: Min. Marco Aurélio, 28 de novembro de 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/25336131>. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo ARE 770102/PE**. Relator: Min. Dias Toffoli, 04 de junho de 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/25216006>. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade** – ADI 1945 Mato Grosso. Relator: Min. Octávio Gallotti, 26 de maio de 2010b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial REsp nº 116.121-3-SP**. Relator: Min. Octavio Galloti, 25 de maio de 2001. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial REsp nº 651.703-PR**. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE n. 562.276-PR**. Relator: Min. Ellen Gracie, 03 de novembro de 2010c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE nº 176.626-3-SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de novembro de 1998b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE nº 547.245-SC**. Relator: Min. Eros Grau, 02 de dezembro de 2009. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE\\_547245\\_SC\\_1278897779441.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1652744727&Signature=IAm9Q6%2BxrWYkO5ODLI2KvFJaZmg%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_547245_SC_1278897779441.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1652744727&Signature=IAm9Q6%2BxrWYkO5ODLI2KvFJaZmg%3D). Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE n. 603.191-MT**. Relator: Min. Ellen Gracie, 08 de agosto de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616961>. Acesso em: 18 nov. 2022.

CABRAL, Ana Clara Madeiro Campos; VIEIRA, Andrey Bruno Cavalcante. A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de streaming à luz da Lei Complementar Nº 157/2016. *In*: ENCONTRO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS DA ESCOLA SUPERIOR DE MAGISTRATURA DO ESTADO DO ALAGOAS, 2., 2017, [s. l.]. **Anais [...]**. [S. l.]: EPEJUD, 2017. Disponível em <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/233>. Acesso em: 17 ago. 2022.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 791-805.

CANHADAS, Fernando A. M.; MARQUES, Márcio Severo. Software e Tributação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias: software; criptomoedas; disponibilização de conteúdos e inteligência artificial**. São Paulo: Editora Foco Ltda, 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. de acordo com a Lei Complementar 87/96 e suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.

CHIESA, Clelio. A Tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou Fato atípico? **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, São Bernardo do Campo, v. 9, p. 37-52, 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/430/287>. Acesso em: 29 ago. 2022.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006** – relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Bruxelas: Conselho da União Europeia, 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112#document1>. Acesso em: 10 nov. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Ed. Almedina, 2020.

DLA Piper. **Modernizing VAT for cross-border e-commerce**. [S. l.]: DLA Piper, 2021. Disponível em: [https://www.dlapiper.com/~/\\_media/files/insights/publications/2021/06/eu-vat-rules-2021.pdf](https://www.dlapiper.com/~/_media/files/insights/publications/2021/06/eu-vat-rules-2021.pdf). Acesso em: 19 out. 2022.

FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord.). **ICMS e ISS**: Pontos em comum e questões relevantes discutidas na Jurisprudência. São Paulo: IPAM, 2019. *Kindle*.

FARIAS, Schubert de. Tributação e novas tecnologias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**: software; criptomoedas; disponibilização de conteúdos e inteligência artificial. São Paulo: Editora Foco Ltda, 2021.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. A veiculação de publicidade por outdoor e o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, n. 70, p. 274-297, 2016. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTIzMTU%2C>. Acesso em: 31 maio 2022.

FERRARI, Bruna Camargo. A tributação indireta da computação em nuvem. *In*: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 2. ed. São Paulo, 2020. p. 247-270.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Ed. Almedina, 2020.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do Streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 244-264, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Hugo-Funaro-e-Cesar-Augusto.pdf>. Acesso em: 24 set. 2022.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva. Desafios da economia digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SHOUERI, Luís Eduardo (org.). **A tributação internacional na Era Pós-Beps**: soluções globais e peculiares de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 8 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>. Acesso em: 17 maio 2022.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. 6.1 Tributação do Streaming e Serviços Over-the-Top. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021a. p. 351-371.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: alguns aspectos controvertidos. **GenJurídico**, São Paulo, 12 set. 2019. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/09/12/icms-energia-eletrica-tributacao/>. Acesso em: 21 maio 2022.

HARADA, Kiyoshi. Valor adicionado do ICMS: participação dos Municípios. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2619, 2 set. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17324>. Acesso em: 21 maio 2022.

LOPES, Stephan Johnson Barros dos Santos. Competência Tributária: as Consequências da Flexibilização do Conceito de Serviço nas Atividades de Bens Incorpóreos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 40, n. 51, p. 382-406, 2022.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves. Lei contraria perfil constitucional do ISS ao tributar áudio e vídeo na internet. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 14 jan. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/henry-lummertz-lei-perfil-iss-tributar-audio-video-internet>. Acesso em: 04 abr. 2022.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: [http://governance40.com/wp-content/uploads/2021/07/MACEDO\\_Alberto\\_-\\_Tributa%C3%A7%C3%A3o\\_de\\_atividades\\_de\\_streaming\\_de\\_%C3%A1udio\\_e\\_v%C3%ADdeo\\_\\_Guerra\\_Fiscal\\_Entre\\_ISS\\_e\\_ICMS\\_final.pdf](http://governance40.com/wp-content/uploads/2021/07/MACEDO_Alberto_-_Tributa%C3%A7%C3%A3o_de_atividades_de_streaming_de_%C3%A1udio_e_v%C3%ADdeo__Guerra_Fiscal_Entre_ISS_e_ICMS_final.pdf). Acesso em: 28 maio 2022.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **Conflitos de competência na tributação do consumo**. 2013. 161 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/publico/Doutorado\\_Conflitos\\_de\\_Compentencia\\_na\\_Tributacao\\_do\\_Consumo\\_JOSE\\_ALBERTO\\_OLIVEIRA\\_MACEDO.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/publico/Doutorado_Conflitos_de_Compentencia_na_Tributacao_do_Consumo_JOSE_ALBERTO_OLIVEIRA_MACEDO.pdf). Acesso em: 09 maio 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso. **Hugo Machado Advogado**, [s. l.], 2004. *Kindle*.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. 2013. 278 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-144507/publico/Tese\\_Raquel\\_Cavalcanti\\_Ramos\\_Machado.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-144507/publico/Tese_Raquel_Cavalcanti_Ramos_Machado.pdf). Acesso em: 16 maio 2022.

MARQUES, Thiago de Mattos. Bens e Mercadorias: materialidade como requisito para a tributação do consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 401-420, 2018.

MATO GROSSO (Estado). **Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Mato Grosso: Assembleia Legislativa, 1998. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>. Acesso em 15 ago. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2020.

MONTE, Antônio Pádua Marinho. Tributação e novas tecnologias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**: software; criptomoedas; disponibilização de conteúdos e inteligência artificial. São Paulo: Editora Foco Ltda., 2021.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1668701998&id=id&accname=guest&checksum=D0F61D2232BC0FB0F232BC93912CDFD7>. Acesso em: 10 ago. 2022.

OECD. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1668702131&id=id&accname=guest&checksum=381816ACE873E13E64D66AEC24174A1D>. Acesso em: 20 out. 2022.

ROCHA, Fernando Luiz Ximenes; ROCHA, João Gabriel Laprovitera; ROCHA, Sofia Laprovitera. Tributação dos “softwares”: mercadoria, serviço ou realidade nova? *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**: software;

criptomoedas; disponibilização de conteúdos e inteligência artificial. São Paulo: Editora Foco Ltda, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SANTOS, Vanessa. A servicificação da manufatura: conceitos, evidências e implicações. **Economia de Serviços**, [s. l.], 2018. Disponível em: <https://economiadeservicos.com/2018/11/16/a-servificacao-da-manufatura-conceitos-evidencias-e-implicacoes/>. Acesso em: 10 ago. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 39-51, 2004. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-ISS-sobre-a-importac%CC%A7a%CC%83o-de-servic%CC%A7os-do-exterior.pdf>. Acesso em: 25 set. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação da Economia Digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. p.245-268 *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. Conflito de competência entre Estados e Municípios e as operações envolvendo transferência e/ou licenciamento para uso de software. *In*: GOMES, Marcus Livio; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; ROCHA, Sergio André. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Ed. Almedina, 2020.