

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O *STREAMING*

THE TAX COMPETENCY OVER STREAMING

Carlos Renato Cunha¹
Letícia Ferrarin Viana²

Como citar: CUNHA, Carlos Renato; VIANA, Letícia Ferrarin. A competência tributária sobre o *streaming*. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 7, n. 1, e054, jan./jun., 2022. DOI: 10.48159/revistadoidcc.v7n1.e054.

Resumo: Este trabalho teve como escopo o conflito de competência entre Estado e Municípios sobre a devida tributação sobre os softwares. De modo a entender o impacto do atual entendimento dos tribunais superiores sobre a atividade do streaming, buscou-se definir as características essenciais da atividade, bem como seu *modus operandi*, para então analisar os conceitos pertencentes ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), com o intuito de se determinar a qual das hipóteses tributárias se enquadraria a tecnologia do streaming.

Palavras-chave: Tributação; Streaming; Conflito de Competência; ISS; ICMS.

Abstract: This work had its scope the conflict of jurisdiction between the State and Municipalities regarding the due taxation on software. First, to understand the impact of the current understanding of higher courts on the streaming activity, we sought to define the essential characteristics of the activity and its *modus operandi*. Then analyze the Tax on Services of Any Nature (ISS) and the Tax on Circulation of Goods (ICMS) concepts to determine which tax hypotheses would fit the streaming technology.

Keywords: Taxation; Streaming; Conflict of Tax Jurisdiction; ISS; ICMS.

¹ Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR).
E-mail: carlosrenato80@gmail.com.

² Graduanda do curso de Direito na Unicesumar, com experiência adquirida em razão da atuação como estagiária na 4ª Vara Civil da Comarca de Maringá, no 1º Juizado Especial Civil, Criminal e da Fazenda Pública de Maringá, na 1ª Vara de Família, Sucessões e Registros Públicos de Maringá, 5ª Vara Criminal e Juizado de Violência Doméstica Contra a Mulher, Criança, Adolescente e Idoso de Maringá.
E-mail: leticiaviana@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O Direito tem como necessidade primordial, manter uma relação direta com os fatos sociais que o rodeiam, quando se tem uma disparidade entre fatos sociais e legislação, o resultado é não outro que a insegurança jurídica.

Os bens digitais são a prova disso, o avanço tecnológico e suas transformações na sociedade fez surgir inúmeras discussões quanto a necessidade de atualizar conceitos antigos no âmbito jurídico, os *softwares*, são exemplos disso, diversas são as decisões que alteram seus conceitos e quais são os impostos que devem incidir sobre eles.

Sendo uma tecnologia cada vez mais presente na sociedade, surge o interesse do Fisco em adequar seus meios de arrecadação a esta nova relação econômica. Entretanto é comum que ao se identificar uma nova hipótese de incidência tributária, seja incitada uma guerra fiscal entre os entes tributários que buscam se apropriar dessa nova fonte de arrecadação, o que gera normas conflitantes que podem prejudicar o bom desempenho econômico dessa atividade.

Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo analisar a atividade desenvolvida pelas plataformas de streaming perante os impostos existentes, a fim de delimitar suas definições no âmbito do Direito Tributário, isso por meio de análise dos julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal (STF) relacionados ao tema.

2 CONCEITO DE STREAMING

Conforme tratado no capítulo anterior, o cenário da revolução tecnológica que vigora nos tempos atuais, trouxe inúmeras inovações capazes de gerar diversos reflexos no âmbito jurídico.

Esta pesquisa tem como propósito analisar tais reflexos, mais especificamente no que tange a tecnologia do streaming no âmbito tributário. Por isso, antes de adentrar em seus aspectos jurídicos, se faz necessário uma conceituação do termo e entendimento de seus fundamentos, para então, se fazer uma análise de sua natureza jurídica.

Começando pela tradução da palavra, do inglês para o português, o vocábulo “*stream*”, significa “fluxo de algo”¹. Em termos informáticos, corresponde a uma transmissão digital, um fluxo instantâneo de conteúdo, sem que os dados fiquem armazenados no aparelho do usuário, após o término da transmissão, tudo isso de maneira contínua e em tempo real. É por esta

¹ CAMBRIDGE DICTIONARY, **Dicionário**. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/stream>. Acesso em 16/10/2021.

característica que tal tecnologia se diferencia do *download*, uma vez que não se tem mais a posse ou a propriedade de mídia.

Se trata de um processo, em que a informação é repassada ao usuário, de forma fragmentada, sendo reconstruída novamente no momento que chega ao seu destino, seja em forma de vídeo, áudio, texto ou imagem.

Dentro do *streaming* existem dois tipos de transmissão: *simulcasting* e *webcasting*. O primeiro, como o nome já indicia, se dá por meio de uma transmissão que ocorre em tempo real, onde o conteúdo só pode ser consumido naquele momento, a exemplo, têm-se as rádios e os canais de televisão transmitidos pela internet. Já no segundo, o conteúdo é transmitido por meio de um provedor, que permite o acesso do usuário aos dados, previamente armazenados, quando este desejar, podendo ser chamado também como *streaming on demand*.

Vale ressaltar que a respeito o *streaming on demand*, Bento (2016, p.35) aponta que:

[...] o *streaming on demand*, por si só, não envolve necessariamente a contraprestação ativa e imediata de outra pessoa quando o “cliente” solicita o arquivo que se encontra nos servidores de base: trata-se de procedimento que pode ser iniciado e finalizado somente com as ações do usuário que consome a mídia armazenada em servidores externos. Embora tal armazenamento pressuponha uma atividade anterior humana, o consumo pelo usuário é exclusivamente realizado por meio de sistemas cibernéticos.

O caso da Netflix, serve como exemplo do que foi exposto até o momento. Por meio de consulta à Prefeitura de São Paulo², a empresa caracterizou seu objeto social da seguinte forma:

[...] 2. Alega a consulente que disponibiliza acesso, através de um mecanismo denominado streaming (tecnologia que permite o envio de informação multimídia através de pacotes, utilizando redes de computadores, sobretudo a internet), para que os clientes brasileiros possam locar e assistir a filmes e séries cujo acervo pertence à consulente.

3. Esclarece que seus clientes fazem uma assinatura no site da consulente e, por uma tarifa mensal, tais assinantes podem assistir de forma imediata e ilimitada, a filmes e séries elencados em seu site eletrônico.

É possível observar o conceito apresentado amoldado as declarações fornecidas por uma das maiores empresas atuantes no ramo do streaming. Ainda no mesmo documento, a empresa complementa a atividade com a utilização de um *software* de que habilita a transmissão online do conteúdo aos usuários, “7. À vista de todo o exposto, constata-se que o cliente, ao pagar a

² SÃO PAULO, Solução de Consulta SF/DEJUG nº65/2012. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC065-2012.pdf>.

tarifa mensal, passa a ter direito a usar o software da ******, que lhe permitirá assistir aos vídeos constantes do acervo da consulente”.

Deve ser feita a ressalva de que o *streaming* nem sempre é fornecido mediante pagamento, conforme exemplo dado, em determinados casos ele pode ser gratuito, onde geralmente a remuneração da empresa ocorre por meio de anúncios.

De todo o exposto pode-se compreender que streaming é uma forma de disponibilização digital de conteúdo que permite uma transmissão contínua de dados, sejam estes de música, filmes, jogos, notícias, dentre outros, sem a transferência permanente ao usuário, tudo isso por meio de um software de transmissão.

No mesmo sentido, o STJ define o tema da seguinte maneira:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução³.

Visto que o aumento expressivo da utilização desse tipo de serviço o torna uma fonte extremamente rentável ao Fisco, regular o regime tributário da atividade, se torna um gatilho para uma guerra fiscal entre Estados e Municípios. Isso dada a ampla possibilidade de interpretações dessa atividade, formando um ambiente perfeito para a formação de um conflito de competência inerente a tributação do *streaming*.

Uma breve análise dos dispositivos legais da Constituição Federal, alinhados com os conceitos introdutórios até então apresentados, já se mostram suficientes para estruturar a ideia exposta.

Começando pelos Estados e Distrito Federal, o Constituição, disciplina em seu art. 155, inciso II o seguinte:

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

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

³ REsp n. 1.559.264/RJ, rel. min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, DJe 15.02.2017.

De praxe, o streaming poderia ser enquadrado em duas das hipóteses tributárias apresentadas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação.

Quanto aos Municípios, o artigo 156, inciso III da Constituição, atribui como sua competência: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Analisando novamente o conceito de streaming como: transmissão em tempo real de conteúdo de áudio ou vídeo, se pode articular uma possível circulação de mercadorias, onde os dados transmitidos seriam a mercadoria em circulação, pagos por meio de assinatura, ou que se trata de um serviço de comunicação ou telecomunicação aplicando-se assim o ICMS.

Não obstante, pode-se interpretar que a transmissão de dados não passa de uma prestação de serviço, com a permissão de acesso aos dados armazenados pela empresa.

Considerando as possibilidades apresentadas, se faz necessário uma análise dos impostos apontados, no que tange seus respectivos critérios materiais, a fim de se encontrar um possível enquadramento normativo correspondente a atividade do streaming.

3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

Quando se fala em ICMS, se fala no imposto mais rentável aos Estados, por consequência, é natural que este possua diversas particularidades devido ao grande volume de normatizações a seu respeito, o que acaba lhe conferindo também um grau maior de complexidade, por isso requer-se uma análise mais ampla de seus critérios materiais.

A começar pelo critério material da “prestação de serviço de comunicação”, a ideia de que este não se adéqua ao *‘streaming’* já pode ser provada. Analisando as únicas Leis Complementares que abordam o termo, a Lei Complementar n. 87 de 1996, no seu artigo 2º, inciso III, e a Lei n.9.472 de 1997, ambas o conceituam de maneira muito ampla o que seria um serviço de comunicação, trazendo uma ideia de que a atividade de comunicação condiz com o ato de transmitir uma mensagem a alguém.

Recorrendo a doutrina, Paulo de Barros Carvalho (2015, p.768), estabelece que a prestação de serviço de comunicação ocorre quando se verifica a presença de dois elementos, a comunicação, para repassar informação entre dois indivíduos, um emissor e um receptor, e a

prestação de serviço, uma obrigação de fazer decorrente do esforço de indivíduos em benefício de outros, sendo está uma prestação onerosa.

Em outras palavras, o serviço de comunicação nada mais é do que colocar a disposição de outros os meios necessários para transmissão e recepção de mensagens. Seria o caso das empresas de Televisão por assinatura que, de forma onerosa, permite que o conteúdo das emissoras chegue até o telespectador.

No *streaming*, a transferência de dados é realizada de maneira direta, não havendo a interferência de um terceiro, a empresa (emissor) transmite seus dados diretamente ao usuário (receptor) utilizando tecnologia própria, no caso o software.

Como a prestação de serviço de comunicação é considerada uma intermediação onerosa entre emissor e receptor, é possível concluir que não se pode ter a incidência do ICMS de comunicação sobre o *streaming*, visto que tal tecnologia permite a transmissão direta de dados entre as partes.

Passando a falar sobre o critério material referente à circulação de mercadorias, vale, primeiramente, elucidar que deve se entender como circulação, uma transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas, ou seja, a efetiva mudança de titularidade, alteração de posse sobre a mercadoria.

Sobre mercadoria, Paulo de Barros Carvalho (2015, p.758) estabelece que esta se enquadra no conceito de coisa móvel e corpórea que se destina ao comércio, ou seja, que permite a troca de titularidade por meio de compra e venda, necessária para caracterização da atividade comercial, habitualidade ou volume.

Partindo desse conceito, vieram as primeiras controvérsias sobre a incidência do ICMS sobre os softwares vieram, o STF mantinha o seguinte entendimento:

Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, como a do chamado – software de prateleira – (off the shelf), os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio." (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 10-11-1998, Primeira Turma, DJ de 11-12-1998.) Em sentido contrário: ADI 1.945- MC, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.

Em suma, o ICMS era aplicado para sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de *softwares* produzidos e disponibilizados em CD's, tornando-se assim bem móveis e corpóreos, enquanto o ISS era aplicado aos softwares feitos por encomenda, ou seja, desenvolvidos especialmente para o cliente. Entretanto o STF veio a modificar seu entendimento, declarando a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre tal operação, argumentando da seguinte forma:

Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. 1. Ação direta em que se discute a validade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 2. A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), declarou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares “de prateleira” (off the shelf). 3. Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que a comercialização e revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Este entendimento também foi seguido pela Segunda Turma no RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008. 4. A jurisprudência desta Corte, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador. 5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. 6. Pedido conhecido em parte e, nessa parte, julgado procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 7. Modulação dos efeitos desta decisão, para atribuir eficácia ex nunc, a contar de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, ressalvadas as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional.

8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.”.

(ADI 5576, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-179 DIVULG 09-09-2021 PUBLIC 10-09-2021)

No entendimento do STF, se aplica aos *softwares* o ISS, pelo fato destes demandarem atualizações constantes, disponibilizarem assistência para casos de mau funcionamento e outras ferramentas de suporte ao cliente, de acordo com cada contrato, ou seja, haver uma prestação de serviços sendo realizadas. Entretanto, além dessas características fornecidas pelo tribunal, outro argumento para que o *streaming* não seja tributado pelo ICMS está na Lei Complementar nº157/2016, que caracteriza como serviço o item 1.09:

Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS.

A lei citada, traz atividades consideradas como serviço. Logo só poderia ser aplicado o ICMS, no caso de uma cessão definitiva ou se a empresa configurasse como prestadora de Serviço de Acesso Condicionado, aquelas que fornecem a estrutura para comunicação, cujas premissas não de adequam ao *streaming*, conforme exposto anteriormente.

No streaming, não existe a cessão definitiva, uma vez que a cessão de uso se encerra com o término do contrato firmado entre o consumidor e a empresa, ao primeiro nenhum dado lhe fica remanescente, a propriedade dos dados é toda da empresa, inclusive é possível haver alteração nos conteúdos disponíveis sem a anuência do assinante.

Logo, não havendo a circulação de mercadorias, pela ausência da transferência de titularidade, a cessão definitiva do uso dos conteúdos, fica obvio que a aplicação do ICMS ao streaming seria inconstitucional.

4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Resta analisar o imposto de competência municipal, disposto no artigo 156, inciso I da Constituição Federal, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), já mencionado no capítulo anterior.

Regina Helena Costa (2017. p. 423), por exemplo, conceitua serviço, como o trabalho fora da legislação trabalhista e que seja lícito, material ou imaterial e prestado de maneira onerosa, ou seja, serviço é uma prestação onerosa feita em favor de um terceiro, sendo esta relação regida pelo Direito Privado.

O ISS, de competência, ordinariamente falando, municipal e do Distrito Federal, tem sua norma de competência básica prevista no artigo 156, III da CR/88, que, de forma lacônica, fala da possibilidade da tributação sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*”⁴ De sua leitura, denota-se que se tem, de forma unívoca, a indicação da riqueza tributável, que será o complemento do critério material da hipótese de incidência: “serviços de qualquer natureza”, com a exclusão daqueles que se encontram na competência tributária estadual - de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação -, e com a adição de uma “limitação”: *serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.*

O que a CF/88 não diz, ao menos expressamente, neste dispositivo, é o que são “*serviços de qualquer natureza*”; qual a atuação humana relacionada a serviços poderia ser tributada – o verbo do critério material -; e o que significaria a “*definição em lei complementar*”. E sobre tais pontos, houve e ainda há intensas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, algumas mais pacificadas, outras nem tanto.

Quanto ao que venha a ser “serviço”, é possível, a princípio: a) uma interpretação mais restrita, ligada à definição do contrato de prestação de serviço, do direito privado, identificada com uma obrigação de fazer (BAPTISTA, 2005, p. 281-282; CARRAZZA, 2010, p. 105; BARRETO, 2009, p. 230; TORRES, 2011, p. 231-232);⁵ b) uma visão mais permissiva, de cunho econômico, que vê serviços como algo mais amplo, ligado a todo o setor terciário da economia – com exclusão de vendas de mercadorias -, “*abrangendo o serviço prestado e também os bens intangíveis envolvidos no processo, podendo abranger a circulação de bens tangíveis conforme o caso*”⁶; c) uma interpretação mais ampla, que busca outras definições de

⁴ Afirma-se que a competência para instituição de ISS é ordinariamente municipal e distrital pela previsão do artigo 147 da Constituição Federal, hipótese em que a União poderá instituí-lo.

⁵ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: Do Texto à Norma**, p. 281-282; ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**, p. 105; AIRES FERNANDINO BARRETO, **Curso de Direito Tributário Municipal**, p. 320; HELENO TAVEIRA TORRES, *Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS*, p. 231-232.

⁶ MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, RUDSON DOMINGOS BUENO, *A Tributação Indireta da Renda na Importação de Serviços por meio do ISS, PIS/COFINS e CIDE-ROYALTIES*, p. 238. Veja-se também: RICARDO LOBO TORRES, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 399; ALBERTO MACEDO, *O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza e as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal*, p. 23-25. Essa parece ser a posição de PAULO BERGSTROM BONILHA. Cf. PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA,

“serviço” no direito privado, como no direito comercial/empresarial, tendo em vista que há “*ainda outras prestações de serviço típicas não reguladas pelos artigos 593 a 609 do Código Civil*”⁷; e d) uma visão de total ênfase na parte final do dispositivo constitucional, em que serviço seria o que viesse a ser definido pela lei complementar, que parece ter sido a escolhida pelo próprio legislador nacional, na Lei Complementar n. 116/2003.

Segundo VALADÃO e BUENO (2016, p. 238):

O conceito de serviço adotado pela jurisprudência não coincide com aquele adotado pela Lei Complementar no 116, de 2003, a qual estabelece uma série de situações em que não se configura uma obrigação de fazer. A jurisprudência e grande parte da doutrina entende que o serviço a que se refere a Constituição é o serviço definido no Direito Privado, sendo, portanto obrigação de fazer. [...]

Cabe a lei complementar dispor sobre as atividades que se enquadram como serviço, a fim de impedir possíveis conflitos de competência tributária. Como mencionado no capítulo anterior, a Lei Complementar nº157/2016, acrescentou em seu rol de serviços a atividade de disponibilizar sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, enquadrando o *streaming* à incidência do ISS.

Entretanto parte da doutrina argumenta que esse enquadramento seria falho, diante do que se conceitua como serviço. Segundo os Barreto (2009. p.64), seria considerado como serviço aquela atividade em que a um esforço sendo desenvolvido por pessoas em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, com onerosidade e com o objetivo de uma utilidade material ou imaterial.

Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza, p. 206-208; CRISTIANO CARVALHO, *Iss – Imposto sobre Serviços*, p. 298. Sobre o tema, ALDEMÁRIO ARAÚJO CASTRO afirma: “Ao editar a Súmula Vinculante n. 31 o Supremo Tribunal Federal insistiu em profundo e lamentável equívoco, já manifestado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121. Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificado tão somente como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”. Ademais, buscou, também de forma reprovável, transportar para a Constituição e para o direito tributário um dos sentidos (mais restritivo) da noção de serviço, considerando de forma indevida uma suposta obrigatoriedade do universo tributário acolher as construções do direito privado sem modificações. O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, justamente uma categoria aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. Em suma, o termo serviço, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação, aparece como um tipo moldado pelos imperativos das mutações observadas do contexto histórico subjacente. Por conseguinte, a locação de bens móveis enquadra-se no tipo constitucional-tributário demarcado pelo termo ou vocábulo serviço e, na medida da previsão em lei complementar específica, pode ser gravada pelo imposto sobre serviços.” ALDEMÁRIO ARAÚJO CASTRO, Uma Análise Crítica acerca da idéia de Serviço consagrada na Súmula Vinculante 31 do STF, p. 136.

⁷ ALBERTO MACEDO, *ISS – O Conceito Econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado*, p. 46; NATALIA DE NARDI DACOMO, *ISS: Atividade-Fim x Atividade-Meio*, p. 391-397.

O conceito implica a existência de uma obrigação de fazer, ausente no streaming, por não haver um esforço humano direto, desenvolvido em favor de outrem. De fato, como já dito antes, o streaming tem como atividade dar acesso aos usuários à dados armazenados em um servidor privado, devendo ser considerado como licença de direito de uso, onde o usuário não tem direito de propriedade sobre o conteúdo, apenas pode usar e gozar dele.

Entretanto o STF já se manifestou sobre a conceitualização de serviço no RE n. 651.703/PR:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. [...]4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. **O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária**, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. [...] 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. [...] 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. [...]13. **Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.** [...] 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, [...] não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. **A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer”** (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. [...]17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o

que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. **21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.** [...] 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.[...].

RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

Na decisão o Tribunal aumentou o campo de incidência do ISS, flexibilizando seu conceito ao interpretar serviço como um oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Seguindo essa linha, pode-se refutar o argumento de que configuram como atividades de meio, a necessidade de prover pela infraestrutura, contratação de empregados para garantir o devido processamento, armazenamento, manutenção e atualização dos dados disponíveis no servidor, uma vez que estas seriam, justamente, um conjunto de atividades imateriais prestadas com habitualidade, presentes na interpretação extensiva do conceito de serviço, validada pelo STF.

Da mesma forma no RE n.784.439/DF, tema de repercussão geral, o tribunal fixou a tese de que a lista de serviços sujeitos ao ISS, seria taxativa, admitindo, porém, a incidência do tributo sobre atividade ligadas a serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva. Tal posicionamento faz com que atividades mistas que não expressem a natureza de outro tipo de atividade, sejam consideradas como serviço.

Entendimento se alinha a ADI 5576, mencionada no capítulo passado, que afastou a incidência do ICMS sobre o *software*, “tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas”.

Com isso, adotando o critério da residualidade, é possível enquadrar o *streaming* o item 1.09 da Lei Complementar n.116/2003, como serviço passível de ser tributado pelo ISS, considerando que a atividade de *streaming* se amolda à descrição do item, pode se afirmar que o imposto mais adequado a atividade seria o imposto sobre a prestação de serviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo, foram explorados conceitos tecnológicos referentes ao software e seu devido encargo tributário. Sendo tal estudo instigado pelo avanço tecnológico que levou conceitos, antes bem definidos, carecer de uma nova interpretação para que se adequassem à uma nova realidade tributária, como mercadorias e serviços a partir da chegada de bens digitais, que se fazem cada vez mais presentes em todos os aspectos da vida humana.

Em especial, foi analisada a tecnologia do streaming, consistente em um fluxo constate de dados que permite o usuário de acessar e reduzir conteúdos digitais instantaneamente, sem precisar armazená-los, aumentando a velocidade em que o conteúdo pode ser consumido quando comparado como outras tecnologias como o download.

Como consequência do aumento de usuários desse tipo de tecnologia, outros setores deixam de arrecadar da mesma forma como arrecadavam antes, são diminuídas as vendas de mídias físicas, juntamente com as assinaturas de televisão a cabo. Logo se esses setores vendem menos, por lógica, o Fisco arrecada menos, fazendo surgir o interesse do Estado em tributar essa nova atividade, com a devida segurança jurídica.

Por tal motivo, verificou-se os tributos possíveis de incidência sobre a tecnologia do *streaming* e pelo que foi exposto restou claro que adotando o critério da residualidade, atual entendimento do STF, é possível enquadrar o *streaming* ao item 1.09 da Lei Complementar n.116/2003, o que o torna um serviço tributável pelo ISS, sendo desconsiderados os critérios materiais presentes no ICMS, ao passo que não há transferência de posse em momento alguma da transmissão que possa caracterizar a circulação de mercadorias, e a atividade não tenha característica de serviço de comunicação, já que o transmissão de dados é feita de for direta.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. Conselho Diretor. Resolução n. 581, de 26 de março de 2012. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28.03. 2012
- ADI 5576, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-179 DIVULG 09-09-2021 PUBLIC 10-09-2021.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito)** – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 15 abr. 2021.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- 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**. Planalto, Brasília, 31 jul. 2003.
- BRASIL. Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Planalto, Brasília, 29 dez. 2016.
- 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, 1996. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 26 mar. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NETFLIX MEDIA CENTER. **Termos e condições do Netflix Media Center**. c2020.

Disponível em: https://media.netflix.com/pt_br/terms-and-conditions. Acesso em: 20 ago. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015

SÃO PAULO, **Solução de Consulta SF/DEJUG nº65/2012**. Disponível em:

<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC065-2012.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva: 2017.

TORRES, Heleno Taveira. *Conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS*. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José.

Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 227-245.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação Indireta da Renda na Importação de Serviços por meio do ISS, PIS/COFINS e CIDE-ROYALTIES.

RDIET, Brasília, V. 6, nº 2, p. 233-258, Jul-Dez, 2011. Disponível em:

<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4539/2850>. Acesso em: 18 Mar. 2023

Data de submissão: 18/06/2022

Data de aprovação: 30/06/2022

Data de publicação: 09/05/2023

Este trabalho é publicado sob uma licença
Creative Commons Attribution 4.0 International License.