

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

## RDTA

# 47

1º Quadrimestre 2021

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 47 – 2021 / 1<sup>st</sup> Quarter*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA DE STREAMING

## *THE COMPETENCE CONFLICT REGARDING THE STREAMING TAXATION*

**Luana Sbeghen Bonomi**

*Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Advogada. São Paulo-SP. E-mail: [lu.bonomi@outlook.com](mailto:lu.bonomi@outlook.com).*

Recebido em: 07-11-2020

Aprovado em: 03-03-2021

### RESUMO

Este trabalho possui como principal finalidade expor uma visão crítica ao conflito de competência gerado entre estados e municípios em face da tributação da tecnologia de streaming. Para realização dessa crítica, utiliza-se a interpretação do termo streaming e, por conseguinte, procede-se a uma análise do seu modus operandi, a fim de determinar qual norma tributária se enquadraria às suas funções. Para tanto, também se interpretam os conceitos de “mercadorias”, “comunicação” e “serviços”, com o intuito de identificar as diferenças entre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). No mais, realiza-se uma breve análise jurisprudencial, a fim de compreender o atual entendimento dos tribunais superiores em relação à função dessa nova tecnologia e ao conflito de competência entre o ISS e o ICMS. Por fim, conclui-se pela não incidência do ICMS e do ISS nas operações que utilizam a tecnologia de streaming, e constrói-se uma crítica face ao conflito de competência entre os estados e municípios, a qual abarca a tributação não só do streaming, mas também das novas tecnologias que estão aparecendo na sociedade.

**PALAVRAS-CHAVE:** TRIBUTAÇÃO, STREAMING, TRANSFERÊNCIA DE DADOS, BENS DIGITAIS, NOVAS TECNOLOGIAS, CONFLITO DE COMPETÊNCIA, SISTEMA CONSTITUCIONAL, ICMS, ISS, OBRAS AUTORAIS, CESSÃO DE DIREITOS

### ABSTRACT

The main purpose of this paper is to expose a critical view of the competence conflict developed between states and municipalities, in virtue of the streaming taxation. To achieve this criticism, the definition of streaming

and its *modus operandi* is used to reach which tax rule best suits to its functions. Therefore, the concepts of “services”, “communication” and “goods” are analyzed to identify the differences between the tax on services (ISS) and the tax on the circulation of goods (ICMS). In addition, a brief jurisprudential analysis is carried out to comprehend the current understanding of the Superior Courts in relation to the operation of this new technology, as well as in relation to the conflict of competence between the tax on services (ISS) and the tax on the circulation of goods (ICMS). Lastly, it reaches a conclusion that is favorable to the non-incidence of ICMS and ISS on the streaming operations, and a criticism is constructed, involving not only the taxation of streaming, but the taxation of the new technologies that are appearing in society.

**KEYWORDS:** TAXATION, STREAMING, DATA TRANSFER, DIGITAL GOODS, NEW TECHNOLOGIES, COMPETENCE CONFLICTS, CONSTITUTIONAL SYSTEM, ICMS, ISS, COPYRIGHT, ASSIGNMENTS OF RIGHTS

## INTRODUÇÃO

Os bens digitais surgiram com o advento da internet e provocaram uma transformação tecnológica no mundo, modificando os modelos de negócio existentes<sup>1</sup>. Diante disso, irromperam discussões no tocante à interpretação de antigos conceitos no âmbito jurídico, principalmente em relação aos termos “mercadoria”, “serviços” e “comunicação”.

O conflito de competência tributária debatido neste artigo decorre justamente da interpretação desses termos, que se modificou ao longo dos anos em virtude da evolução tecnológica. Isso porque os novos bens digitais são baseados em matérias que nem sequer existiam à época da promulgação do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal – como códigos, algoritmos de *softwares*, dados eletrônicos, sensores, imagens tridimensionais e inteligência artificial – e que, de forma geral, englobam as operações de comércio, serviços e industrialização ao mesmo tempo, trazendo uma dificuldade de interpretação do seu conceito e do seu enquadramento jurídico.

E, considerando que o sistema econômico vigente no Brasil é o capitalismo, se faz imprescindível a tributação desses bens digitais para fins de provimento dos fundamentos e objetivos de nossa República. O problema é que, por óbvio, todos os entes federativos querem se beneficiar da sua arrecadação.

Diante disso, o referido conflito de competência decorre do fato de os entes políticos não ajustarem entre si qual o tributo incidente sobre determinado bem digital, justamente por

---

1 VIEIRA GOMES, Denis. Inovações disruptivas sob abordagem jurídica: por que as novas tecnologias podem afetar o direito brasileiro? *Revista de Direito e as Novas Tecnologias* v. 2, São Paulo, jan./mar. 2019.

desconhecerem a natureza e a materialidade desse bem e, por segurança, tributarem sem ressalvas os contribuintes.

Ora, em nosso país é nítida a falta de lei complementar dirimindo os conflitos de competência inerentes a esses novos bens digitais – fato que acaba lesionando os contribuintes por meio da bitributação. Assim, a divergência de interpretação, no tocante à materialidade dessas tecnologias, gera incertezas aos contribuintes, afetando a eficácia da Constituição Federal frente às espécies tributárias. Traz, em linhas gerais, uma enorme insegurança jurídica às empresas e aos consumidores envolvidos nas suas operações comerciais<sup>2</sup>.

Assim, cabe a nós, operadores da ciência do Direito, auxiliar os contribuintes no tocante à tributação aplicável – no presente momento – a essas tecnologias. E, no caso do *streaming*, veremos que a materialidade das espécies tributárias existentes não abarca essa tecnologia, entretanto, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é o que está sendo utilizado pelos tribunais superiores a fim de dirimir os conflitos de competência e evitar que as “operações mistas” não sejam tributadas.

## 1. A INTERPRETAÇÃO DO TERMO *STREAMING*

Interpretar é determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito<sup>3</sup>. Por conseguinte, nosso “ponto de partida” será a interpretação de *streaming*, uma vez que, sem tal interpretação, não seria possível progredir no tocante ao encontro do conflito de competência estabelecido em virtude da sua tributação. É preciso compreender o seu contexto léxico e o seu sentido no mundo dos fatos para, posteriormente, encontrar a sua devida aplicação no Direito positivo.

Pois bem. Adentrando o tema deste estudo, pode-se obter o entendimento de que *streaming* nada mais é do que um vocábulo de origem inglesa, cujos possíveis significados no dicionário inglês são: (i) “the act, the process, or an instance of streaming data or of accessing data that is being streamed”; (ii) “an act of instance of flowing”; (iii) “relating to or being the transfer of data (such as audio or video material) in a continuous stream especially for immediate processing or playback”<sup>4</sup>.

Em simples tradução literal do conjunto de signos expostos acima, detém-se o entendimento de que *streaming* se refere um ato resultante de um fluxo constante de transmissão de dados.

---

2 PISCITELLI, Tathiane. *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. 1. ed. São Paulo: InHouse Editora e Soluções Educacionais, 2018. p. 13.

3 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 1.

4 *STREAMING*. In: MERRIAM-WEBSTER. Merriam-Webster.com Dictionary. Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/streaming>. Acesso em: 18 maio 2021.

No âmbito jurisprudencial, os tribunais superiores já se pronunciaram sobre o conceito de *streaming*, definindo-o como uma “tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo [...] caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados”<sup>5</sup>. No mais, os tribunais esclareceram que o *streaming* é uma modalidade de exploração econômica de obras intelectuais, que se divide em várias espécies, dentre elas o *simulcasting* e o *webcasting*<sup>6</sup>.

Diante disso, é possível inferir que *streaming* se refere a uma tecnologia que permite a transmissão, de modo contínuo, de dados e informações disponibilizados *online* (utilizando a rede de computadores), sem a necessidade de *download* de arquivos, podendo se classificar como *simulcasting* (transmissão simultânea por meio de canais de comunicação) e *webcasting* (transmissão via internet que possibilita a intervenção do usuário na ordem de execução do arquivo).

Entretanto, o que se extrai de mais importante do entendimento dos tribunais superiores é que o *streaming* se configura como modalidade de exploração econômica de obras intelectuais, que, nos termos do art. 7º da Lei n. 9.610 de 1998, são “as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro”, arroladas como:

- I – os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;
- II – as conferências, alocuções, sermões e outras obras da mesma natureza;
- III – as obras dramáticas e dramático-musicais;
- IV – as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;
- V – as composições musicais, tenham ou não letra;
- VI – as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;
- VII – as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;
- VIII – as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;
- IX – as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;
- X – os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;
- XI – as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;
- XII – os programas de computador;

5 STJ. REsp 1.559.264/RJ, rel. min. Ricardo Villas Bôas Cueva. DJe 15.02. 2017.

6 STF. RE n. 1.056.363, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 09.10.2017, publicado em 17.10.2017.

XIII – as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual”.

Dessa forma, depreende-se que os arquivos ou dados (obras intelectuais) são disponibilizados em uma plataforma *online* que transfere, automática e temporariamente, o seu direito de uso. Além disso, infere-se que a operação econômica do *streaming* se divide nas seguintes etapas:

- (i) Uma empresa (como a Netflix ou o Spotify) celebra um contrato de exploração econômica da obra intelectual que pretende disponibilizar em sua plataforma eletrônica. Esse contrato é celebrado pela referida empresa e pelo proprietário da obra intelectual e, por isso, se faz desnecessário no caso em que o próprio autor da obra é o seu explorador (por exemplo, no caso da HBO GO ou da Netflix quando exploram obras de sua própria autoria);
- (ii) A empresa cria uma plataforma *online* que, através da tecnologia de *streaming*, disponibiliza as obras (cuja exploração econômica detém) para utilização de seus usuários. Observa-se que a plataforma *online* (*software*) de disponibilização das obras é de propriedade da própria empresa;
- (iii) Os usuários, mediante o pagamento de uma assinatura mensal, obtêm acesso temporário às obras intelectuais por meio da referida plataforma. Em certos casos (como no Google Play Movies), também é possível a obtenção de acesso temporário a apenas uma obra intelectual, mediante o pagamento de uma “taxa” – este último exemplo se assemelha à operação comercial de uma locadora de filmes (o filme não é alugado fisicamente, mas de forma *online*)<sup>7</sup>.

Eis que os usuários, assim, se beneficiam da plataforma e das obras intelectuais por meio do pagamento de uma assinatura mensal ou taxa. Ainda, observa-se que há casos em que os usuários adquirem um produto físico que permite o acesso às referidas plataformas – como o Chromecast e a AppleTV<sup>8</sup>. Entretanto, tais dispositivos são meros suportes físicos utilizados para acessar as plataformas (*softwares*) que contêm a tecnologia de *streaming*.

Ora, temos então quatro operações comerciais no caso em questão: (i) celebração de contrato de exploração de obras autorais entre o autor da obra e a empresa que quer explorá-la por meio de sua transmissão; (ii) criação de plataforma *online* pela empresa autora ou exploradora da obra autoral para fins de disponibilização da obra; (iii) celebração de contrato entre a empresa autora ou exploradora da obra com o usuário, para fins de (a) acesso à plataforma para (b) utilização das obras autorais; e (iv) ocasionalmente, há a

7 GIANNICO NETO, Francisco Ettore. A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify. Revista dos Tribunais v. 995, p. 551-572, 2018.

8 BRASIL. Solução de Consulta COSIT n. 98.181, de 1 jun. 2017. D.O.U. de 08.06.2017.

aquisição de dispositivos físicos para acesso às plataformas, entretanto, tais dispositivos são mercadorias que não necessariamente têm relação com a empresa exploradora da obra.

Em nosso caso, a utilização da tecnologia de *streaming* se insere na terceira operação comercial mencionada, isto é, na celebração do contrato entre a empresa autora ou exploradora da obra e o usuário, para fins de (a) acesso a plataforma para (b) utilização das obras autorais.

E, apesar de o contrato celebrar duas operações comerciais (“a” e “b”), a tecnologia de *streaming* se insere, especificamente, na “utilização das obras autorais”, pois é nesta que há a transmissão, de modo contínuo, das referidas obras. Assim, neste artigo, analisaremos tão somente a tributação dessa operação comercial.

### 1.1. O possível enquadramento normativo aplicável ao termo *streaming*

Diante da análise outrora realizada, convém interpretarmos, neste momento, o signo da tecnologia de *streaming* à luz do Direito Tributário. E, considerando que “a aplicação do Direito consiste em enquadrar um caso concreto a uma norma jurídica adequada”<sup>9</sup>, passaremos a alocar o termo *streaming*, outrora interpretado, às possíveis normas positivas presentes em nosso sistema.

Pois bem. Conforme ensina Humberto Ávila<sup>10</sup>, as regras de competência previstas na Carta Magna possuem um enunciado prescritivo, pois determinam uma conduta aos entes federativos, a saber: fixam limites na sua competência para instituir tributos. Assim, a Constituição Federal estabeleceu as espécies tributárias por meio de enunciados prescritivos, repartindo a competência do *poder de tributar* entre os entes federativos.

No tocante às espécies tributárias dispostas na Constituição Federal, não irei me alongar quanto a situar a tecnologia de *streaming* no campo de incidência dos impostos, pois é nítido o seu enquadramento nesta espécie, já que se trata de uma ação – transmissão de dados – que não está vinculada a qualquer atuação estatal, mas sim a uma exploração de atividade econômica.

Destarte, com o intuito de delimitar qual imposto alinhará a sua descrição hipotética ao *streaming*, observaremos, de imediato, a aplicação da norma fundamental, uma vez que todas as normas do sistema convergem para ela<sup>11</sup>.

Pois bem. Considerando que a tecnologia de *streaming* se relaciona com um fato econômico vinculado às coisas, e não às pessoas, delimitaremos o nosso estudo aos

9 BRASIL. Solução de Consulta COSIT n. 98.181, de 1 jun. 2017. D.O.U. de 08.06.2017. p. 5.

10 ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 21-22.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 148.

impostos classificados como *impostos reais*<sup>12</sup>. Assim sendo, podemos extrair da nossa Carta Magna dois textos normativos em que a ação de “transmissão de dados”, inerente à tecnologia de *streaming*, pode se encaixar: (a) na sessão IV, referente aos impostos de competência dos estados e do Distrito Federal; e (b) na sessão V, referente aos impostos de competência dos municípios.

Na sessão IV, estatui o art. 155, inciso II, da Constituição Federal que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas às circulações de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Desta análise, infere-se que o ICMS possui três hipóteses de incidência, quais sejam: (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestar serviços de comunicação; e (iii) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal<sup>13</sup>.

Adiante, na sessão V, o art. 156, inciso III, dispõe que “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”.

Pois bem, relembremos a interpretação dada ao *streaming*, nova tecnologia que permite a transmissão, em tempo real, de dados de áudio e vídeo (obras intelectuais) disponibilizados *online*.

Agregando a interpretação do termo *streaming* aos textos normativos expostos acima, podemos brevemente inferir que a transmissão de conteúdo de áudio e vídeo nada mais é do que uma circulação de mercadoria. Isto é, a circulação, em tempo real, de mercadorias de áudio e vídeo, tais como músicas e filmes.

Entretanto, também podemos inferir que a transmissão de obras intelectuais é um serviço que tem, por objetivo, a realização de comunicação ou telecomunicação. Além disso, podemos depreender ainda que a transmissão do conteúdo de áudio e vídeo nada mais é do que uma prestação de serviço, voltada para a disponibilização de dados *online* (conteúdo de áudio, vídeo, imagem ou texto).

Assim, é diante dessa vasta possibilidade de interpretações que se forma o conflito de competência inerente à tributação da tecnologia de *streaming*: o poder de legislar referente a essa tecnologia seria dos estados e do Distrito Federal, dos municípios ou de nenhum destes?

---

12 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 34.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 753.



Considerando que a competência tributária aplicável depende da interpretação dada aos termos “mercadoria”, “comunicação” e “serviço” constantes nos textos outrora mencionados, passaremos então à sua análise no âmbito tributário.

## 2. O TERMO “MERCADORIA” INTERPRETADO À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Desde o desenvolvimento do comércio até os tempos atuais, a mercadoria é considerada um item essencial ao desenvolvimento da sociedade, sendo indiscutível a imprescindibilidade de sua tributação a fim de que necessidades da sociedade sejam atendidas pelo Poder Público<sup>14</sup>. Nesse contexto, com o intuito de tributar tal relação econômica, o Brasil instituiu o ICM, posteriormente alterado para ICMS, que, conforme já mencionado, se encontra disposto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

Nesse sentido, destaca-se que a descrição hipotética “realizar operações relativas à circulação de mercadorias” pressupõe uma conexão entre três elementos: (i) o substantivo “operações”; (ii) o substantivo “circulação”; e (iii) o adjunto adnominal “de mercadorias”, que, consoante Paulo de Barros Carvalho, “indica que nem toda circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias”<sup>15</sup>.

Ainda, cumpre observar que o Código Comercial de 1850 não conceituava “mercadorias”, mas, de acordo com Humberto Ávila, o Poder Constituinte impôs o seu conceito de forma indireta na Carta Magna, designando-o como um bem móvel:

“Mercadoria só pode significar um bem móvel, na medida em que os Estados têm competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, enquanto os Municípios têm competência para instituir o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis. Por conseguinte, se os Municípios podem tributar a transferência de ‘imóveis’, evidentemente que cabe aos Estados tributar a transferência de bens ‘móveis’. Se o Imposto sobre Serviços é atribuído aos Municípios, e há o Imposto sobre Circulação de Mercadorias para os Estados, evidentemente que, sendo a transferência de mercadorias ‘uma obrigação de dar’, os municípios só podem tributar as ‘obrigações de fazer’”<sup>16</sup>.

Nesse sentido, pode-se compreender que “mercadoria”, constante na Constituição Federal, se refere a um bem móvel. Entretanto, o que seria especificamente a circulação de uma mercadoria? Ora, conforme descreve Roque Antonio Carrazza, o termo “circular” refere-se

14 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 29.

15 CARVALHO, 2015, p. 756.

16 ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária*. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 66.

à troca de titularidade sobre um bem que detém uma finalidade econômica, de venda ou revenda<sup>17</sup>.

Assim, resta claro que a “circulação de mercadoria”, no âmbito do Direito Tributário, resulta em uma transmissão de posse. Tanto é que, em 2014, o Supremo Tribunal Federal<sup>18</sup>, ao tentar explicar o significado dessa locução, proferiu o entendimento de que apenas haveria a incidência de ICMS na entrada de mercadorias advindas do exterior se houvesse a transferência de sua titularidade, por exemplo, por meio da compra e venda, e que, se houvesse apenas a posse em face do arrendamento, não incidiria ICMS, pois não haveria a transferência (circulação) de domínio do bem.

No mais, no tocante à destinação do bem, Paulo de Barros Carvalho explica que “mercadoria” significa coisa móvel e corpórea que se destina ao comércio, ou seja, que é passível de troca de titularidade por meio da compra e venda<sup>19</sup>.

Portanto, temos que, na definição do Direito Privado, uma mercadoria é um bem móvel, corpóreo e adquirido com destinação comercial, isto é, finalidade de venda ou revenda. Entretanto, seria correto afirmar que a tangibilidade do bem ainda é um elemento indispensável ao conceito de mercadoria, ou haveria uma evolução desse conceito diante do atual avanço tecnológico?

Importante tal discussão, uma vez que, no caso do *streaming*, não há um bem corpóreo, sendo sua natureza imaterial; não há substância tangível. Há apenas uma tecnologia que transmite, em tempo real e de modo contínuo, os dados de áudio e vídeo disponibilizados *online*. Tecnologia essa que transmite, mas não armazena dados. Assim sendo, a tecnologia de *streaming* poderia ou não ser enquadrada como uma mercadoria, considerando tratar-se de um bem incorpóreo?

Em 1998, o Supremo Tribunal Federal debateu sobre a necessidade do elemento tangibilidade para a conceituação de mercadoria. Tal interpretação se deu no julgamento do RE n. 176.626, a respeito da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (*software*), e estabeleceu que o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos<sup>20</sup>.

Nessa interpretação, o Supremo Tribunal Federal condicionou a incidência do ICMS sobre *software* à existência de um suporte físico, item necessário para a configuração de uma mercadoria. Ao mesmo tempo, compreendeu que haveria incidência de ISS sobre o *software*

---

17 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 51.

18 STF. RE n. 540.829, rel. min. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, publicado em 18.11.2014.

19 CARVALHO, 2015, p. 758.

20 STF. RE n. 176.626, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 10.11.1998. DJ 11.12.1998.

*por encomenda*, justamente por esse ser considerado um serviço customizado, de acordo com as necessidades de cada consumidor.

Entretanto, devemos recordar que o conceito linguístico de mercadoria, muito discutido no âmbito jurisprudencial, foi modificado em nossa sociedade em face do crescente avanço tecnológico.

Tanto é que, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do RE n. 222.810-MG, discutiu a possibilidade de incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, especificamente no tocante a sua base de cálculo. Em resumo, o referido Tribunal entendeu que haveria a circulação de mercadoria no caso de transferência de titularidade do bem, mesmo que não houvesse a circulação física ou o deslocamento da mercadoria no espaço. E, diante disso, compreendeu que o ICMS deveria incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida<sup>21</sup>.

No mesmo ano, o conceito de mercadoria também foi ampliado pela Constituição Federal, por meio da EC n. 33 de 2001, sendo a energia elétrica submetida, definitivamente, ao âmbito de incidência do ICMS.

Dessa forma, pode-se concluir que, diante da incorporação da energia elétrica à hipótese de incidência do ICMS, não se pode mais excluir os bens incorpóreos do conceito de mercadoria. Em outras palavras, o elemento tangibilidade não é mais essencial à conceituação de mercadoria.

Por isso, podemos compreender que mercadoria, no âmbito tributário, é um bem móvel, tangível ou não, adquirido com destinação comercial, a qual confere ao novo titular disponibilidade absoluta sobre o bem. Destaca-se que, de acordo com Roque Antonio Carrazza, sem a transferência da titularidade do bem não há a disponibilidade absoluta sobre ele e, por conseguinte, não há incidência de ICMS. É o que ocorre, por exemplo, com a celebração de um contrato de compra e venda sem a tradição, isto é, sem a entrega efetiva da mercadoria<sup>22</sup>.

Entretanto, no caso do *streaming*, não há transferência de titularidade do bem, mas tão somente uma cessão de uso de obras intelectuais *online*, por meio de um fluxo contínuo de dados, sem necessidade de armazenamento de sua informação. Portanto, a tecnologia de *streaming* não pode ser considerada uma mercadoria. Não por ser um bem intangível, mas por não configurar uma transferência comercial de titularidade.

---

21 STJ. REsp n. 222.810-MG, rel. originário min. Milton Luiz Pereira, rel. para acórdão min. José Delgado, j. 14.3.2000.

22 CARRAZZA, R., 2015, p. 59.

Destarte, podemos concluir que temos, de forma implícita, a seguinte premissa: se o *streaming* não transfere a titularidade dos dados (de obras intelectuais), então não pode ser considerado uma mercadoria e, portanto, não se insere no critério material do ICMS.

### 3. O TERMO “COMUNICAÇÃO” INTERPRETADO À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O ICMS também possui como critério material a “prestação de serviços de comunicação”, cuja interpretação gera grandes conflitos, pois a Constituição não trouxe elementos aptos a permitir a delimitação do conceito de “comunicação”. Em termos históricos, destaca-se que o termo se encontra disposto tão somente na Lei Kandir (Lei Complementar n. 87 de 1996) e na Lei n. 9.472 de 1997, outrora conhecida como Lei de Telecomunicações.

Entretanto, considerando que o conceito disposto nas referidas legislações é genérico, e que a palavra “comunicação” comporta diversos conteúdos, passaremos a sua análise no sentido de “transmitir uma mensagem a alguém”. E, nesta interpretação, é essencial que o conteúdo transmitido seja compreendido entre as partes para que se configure, de fato, uma comunicação.

Isso porque tal acepção pressupõe um ato de vontade e, portanto, não pode decorrer de relações entre seres humanos e máquinas ou máquinas e máquinas<sup>23</sup> – pelo menos não enquanto as máquinas ainda não tiverem tecnologia suficientemente avançada para pensar, compreender e expressar vontades.

Assim, a comunicação tem por objetivo repassar uma mensagem que possa, a depender do caso, alterar ou influenciar a mente dos seres humanos. E o repasse dessa mensagem decorre de um contrato de intermediação, por meio do qual “o emissor da mensagem contrata onerosamente um agente intermediário, para que este leve o seu conteúdo à certo e determinado receptor”<sup>24</sup>.

Cumprido destacar que, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>, a prestação de serviço de comunicação se delimita pela junção dos significados dos termos (i) “comunicação”, como um meio de transmissão de informação entre um emissor e um receptor, e (ii) “prestação de serviços”, como obrigação de fazer, decorrente do esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem. Assim, temos (iii) “prestação de serviço de comunicação como a atividade que coloca à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens”<sup>26</sup>.

---

23 CORAZZA, Edison. ICMS sobre prestações de serviços de comunicação. 2003. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

24 Ibid.

25 CARVALHO, 2015, p. 768.

26 Ibid., p. 768.

Destarte, o fato imponible do ICMS apenas ocorrerá quando houver a intermediação da mensagem por um terceiro, isto é, quando o emissor contratar alguém (prestador de serviço) para que este transmita a sua mensagem<sup>27</sup>. Este é o caso que acontece, por exemplo, nos serviços de telefonia: contrata-se uma empresa para intermediar o serviço de telecomunicação entre duas ou mais partes (humanas) envolvidas.

Neste ponto, é mister observar a importância do princípio da legalidade em nosso sistema tributário. Isso porque, de acordo com o disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, os estados se encontram impossibilitados de tributar como ICMS-Comunicação o que não compreende, efetivamente, o conceito de comunicação.

E, na tecnologia de *streaming*, a transferência de dados é realizada de forma direta, isto é, não necessita da intermediação de serviço, pois a recepção de dados se dá de forma direta entre o emissor (empresa exploradora ou autora de obras autorais) e o receptor da mensagem (usuário), por meio de uma plataforma eletrônica (*software*).

Assim, considerando que a prestação de serviço de comunicação é uma intermediação onerosa de um ato bilateral, pressuposto de compreensão entre ambas as partes, podemos concluir que não há incidência de ICMS-Comunicação sobre a tecnologia de *streaming*.

#### 4. O TERMO “SERVIÇO” INTERPRETADO À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com o art. 156, inciso I, da Constituição Federal, é de competência dos municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, excluídos aqueles abrangidos pela tributação do ICMS, isto é, serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Nesse sentido, Regina Helena Costa explana que, de acordo com o Código Civil, a prestação de serviço é aquela não sujeita às leis trabalhistas (art. 593), e que se refere a um trabalho lícito, material ou imaterial, contratado mediante retribuição (art. 594)<sup>28</sup>.

Assim, pode-se inferir que todos os serviços passíveis de tributação pelo ISS são aqueles que: (i) decorrem de uma prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro; (ii) são submetidos ao regime de Direito Privado – não incluem, assim, os serviços públicos; (iii) são realizados sob caráter oneroso; e (iv) não constituem relação empregatícia – exclui-se, assim, o trabalho realizado em regime de subordinação.

Desse modo, considerando que o veículo hábil para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal, é a lei complementar, os serviços enquadrados na conceituação outrora exposta foram elencados na Lei

27 CARVALHO, 2015, p. 769.

28 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 423.

Complementar n. 116/2003, justamente com o intuito de evitar eventuais conflitos de competência.

Entretanto, conseqüentemente, adveio importante discussão sobre a possibilidade de interpretação taxativa ou extensiva dos serviços elencados na referida lei, considerando a definição advinda do Direito Privado, isto é, de que os serviços são meras obrigações de fazer.

De imediato, os tribunais superiores firmaram o entendimento de que a lista disposta na Lei Complementar n. 116/2003 comporta uma interpretação extensiva, abarcando também os serviços relacionados àqueles expressamente previstos.

Neste ponto, faço um parêntese para analisar, em breve síntese, os principais julgados do Supremo Tribunal Federal que versam sobre a delimitação da interpretação de “serviço” como uma obrigação (ou não) de fazer.

a) RE n. 116.121/SP, julgado em 2001: estabeleceu o entendimento de que o art. 110 do Código Tributário Nacional determina que conceitos advindos do Direito Privado, como o de “serviços”, não podem ser alterados pela interpretação dada à legislação tributária. Assim sendo, firmou o entendimento de que os serviços elencados na lei complementar devem estar relacionados a atividades derivadas de obrigações de fazer, isto é, que envolvam na via direta o esforço humano.

b) RE n. 592.905/SC, julgado em 2009: relativizou a delimitação de serviços como puras obrigações de fazer ao versar sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre contratos de arrendamento mercantil (*leasing*). Destaca-se relevante trecho retirado do voto prolatado pelo ministro relator Eros Grau:

“Em síntese, *há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer*. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Nota-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada do texto da Constituição. *Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar. [...] A Lei Complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição*. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E, financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e o *lease-back*”<sup>29</sup>.

29 STF. RE n. 592.905/SC, rel. min. Eros Grau, j. 02.12.2009, publicado em 05.03.2010.

Como pode ser observado, o ministro Eros Grau auferiu o entendimento de que as obrigações de dar e fazer não podem ser, de forma isolada, utilizadas para compreensão do critério material do ISS. Isso porque toda obrigação de fazer, conseqüentemente, pode vir a firmar uma obrigação de dar, ocasionando, assim, a criação de uma “operação mista”.

c) Súmula Vinculante 31, editada em 2010: estabeleceu ser inconstitucional a incidência do imposto sobre a prestação de serviços de locação de bens móveis, obrigação puramente de dar, que não está relacionada à prestação de serviços. Observa-se que tal súmula teve como fundamento a discussão estabelecida no RE n. 116. 121/SP.

d) AgRg na Rcl n. 8.623/RJ, julgado em 2011: assentou o entendimento de que a Lei Complementar n. 116 adotou nova disciplina sobre o ISS, prevendo a possibilidade de tributação do imposto sobre a cessão de direito de uso de marcas. Assim, afastou a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre a cessão do direito de uso de marca, por não a considerar uma locação de bem móvel, mas tão somente um serviço autônomo.

e) RE n. 651.703/PR, julgado em 2017: afastou a aplicação literal dos arts. 109 e 110 do CTN e estabeleceu a conceituação do fato gerador do ISS pelo critério da residualidade, englobando tanto as modalidades de obrigações *de dar* quanto as *de fazer* na tributação do Imposto sobre Serviços. De extrema importância, destaca-se trecho retirado da ementa do referido recurso:

[...] 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 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 são condicionados 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. 6. O texto constitucional ao empregar o signo ‘serviço’, que, *a priori*, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 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.* 8. *A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode*

*estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.* 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. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. *A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.* [...] 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'*[...] 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. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao *thema decidendum* traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, *verbis*: 'Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] 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'<sup>30</sup>.*

Observa-se que, na referida decisão, compreendeu-se que a Lei Complementar n. 116/2003 engloba serviços por natureza, operações mistas com prevalência de serviço e serviços que não exprimem a natureza de outro tipo de atividade. E, ao delimitar esse entendimento, o Tribunal aplicou o “critério da residualidade”, ou seja, estabeleceu que, estando o serviço arrolado na lista da lei complementar, deve ser tributado por ISS.

f) RE n. 784.439/DF, julgado em 29.06.2020 (Repercussão Geral – Tema 296): fixou a tese de que “é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”.

30 STF. RE n. 651.703, rel. min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, publicado em 26.04.2017.

Pois bem. De acordo com esses dois últimos entendimentos (RE n. 651.703/PR e RE n. 784.439/DF), o Supremo Tribunal Federal idealizou a tese de que a Lei Complementar n. 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISS, arrolando tanto serviços de qualquer natureza quanto casos de operações mistas, bem como incluindo 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, diante disso, podemos concluir que, de acordo com o entendimento jurisprudencial atual, prevalece em nosso sistema o critério da residualidade, o qual aduz que todos os serviços, operações mistas ou sem outro tipo de atividade arrolados na Lei Complementar n. 116/2003 são passíveis de tributação pelo ISS.

O Superior Tribunal de Justiça também tem abarcado essa mesma linha de raciocínio ao estabelecer que, na ocorrência de operações mistas, deve-se analisar a atividade econômica desenvolvida pela empresa para determinar a incidência do ICMS ou do ISS. Confira-se:

“A jurisprudência do STJ, vem se manifestando no sentido de que *quando houver o desenvolvimento de operações mistas, deve ser verificado a atividade desenvolvida pela empresa, a fim de definir o imposto a ser recolhido. Sendo que se ‘a atividade desenvolvida estiver sujeita à lista do ISSQN, o imposto a ser pago é o ISSQN, inclusive sobre as mercadorias envolvidas, com a exclusão do ICMS sobre elas, a não ser que conste expressamente da lista a exceção’ [...]*”<sup>31</sup>.

Entretanto, salienta-se que tal entendimento não busca solucionar os conflitos de competência presentes em nosso sistema, mas tão somente impedir que certas operações fiquem sem tributação<sup>32</sup>.

De toda forma, ao verificarmos o texto disposto na Lei Complementar n. 116 de 2003, podemos utilizar o referido critério da residualidade a fim de alocar, de forma extensiva, o *streaming* no serviço de n. 1.09, isto é, na “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”<sup>33</sup>.

Assim, ao considerarmos que o conceito de *streaming* se insere na descrição do serviço de item 1.09, seria possível admitirmos que, ao ser devidamente internalizada pelo município por meio de lei ordinária, a tecnologia de *streaming* poderia ser tributada por meio do imposto sobre a prestação de serviços.

31 STJ. EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.168.488/SP, rel. min. Humberto Martins. DJe 21.06.2010.

32 FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do streaming. Revista Direito Tributário Atual n. 44, p. 115-138. São Paulo: IBDT, 1º sem. 2020. (Quadrimestral.)

33 BRASIL. Lei Complementar n. 116 de 2003 (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016). D.O.U. de 01.08.2003.

## 5. A POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL AO *STREAMING*

Neste ponto, importante lembrarmos que o *streaming* é uma nova tecnologia que permite a transmissão, em tempo real, de dados (obras autorais) sem a necessidade do *download* e armazenamento de seu arquivo. Assim sendo, ao analisarmos o critério material dos impostos reais que entendemos serem incidentes na sua operação comercial, concluímos que:

- (i) O ICMS não pode incidir sobre a tecnologia de *streaming*, justamente por não transferir a titularidade dos dados (obras autorais) ao seu usuário;
- (ii) O ICMS-Comunicação não pode incidir sobre a tecnologia de *streaming*, pois decorre de uma relação entre “máquina e ser humano” e não enseja a intermediação onerosa de um ato bilateral (humano);
- (iii) O ISS pode incidir sobre a tecnologia de *streaming* se o critério utilizado para a conceituação de serviço for o da residualidade, atualmente adotado pelos tribunais superiores.

Assim, a verdade é que, se não afastarmos a aplicação dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, a tecnologia de *streaming*, por ser considerada mero direito de uso de obra autoral, não se enquadra na descrição hipotética de nenhum dos impostos analisados.

Explica-se: a transferência temporária de dados (obras autorais) é, como já explanado, um direito de uso de obras autorais e, por isso, está relacionada a uma obrigação de dar. Assim, se utilizarmos o entendimento advindo do Direito Privado no sentido de que “apenas obrigações de fazer ou obrigações de fazer e dar com preponderância de fazer” ensejam a incidência do ISS, não poderíamos enquadrar a tecnologia de *streaming* no critério material do referido imposto.

Destarte, ao utilizarmos o novo entendimento adotado pelos tribunais superiores (critério da residualidade), estaríamos admitindo que um direito de uso de obra autoral, apesar de não se inserir no conceito advindo do Direito Privado sobre o termo “serviço”, seria tributado pelo Imposto Sobre Serviços apenas por gerar uma utilidade a terceiro e estar inserido na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Entretanto, cumpre destacar que tal entendimento é controverso, pois os próprios tribunais superiores já decidiram pela não incidência do ISS no direito de uso de obras autorais, por compreenderem que não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, e que a cessão de direitos autorais não se aproxima da locação de bem móvel. Confira-se, a título exemplificativo:

“Tributário. Imposto. Incidência do ISS. Decisão do tribunal de origem em consonância com a jurisprudência do STJ. I – *A jurisprudência do STJ afastou a incidência do ISS sobre a cessão de direitos autorais* e sobre a chamada produção de

fitas e filmes, ainda que sob encomenda. Neste sentido: REsp 1.183.210/RJ, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, *DJe* 20.2.2013; REsp 1.308.628/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, *DJe* 2.8.2012. II – *O Tribunal de origem em consonância com entendimento firmando por esta Corte Superior afastou a incidência do ISS somente em relação aos serviços de cessão de direitos autorais*. Consignou, ainda, que o recorrente estaria livre para tributar eventuais outras atividades da apelada que se constituam em hipótese de incidência de ISS. III – *Agravo interno improvido*<sup>34</sup>.

“Tributário. Recurso Especial. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Cessão de direito autoral. Não incidência. Ausência de previsão legal. Recurso Especial conhecido e não provido. 1. ‘O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS’ (Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683). 2. *O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN não incide sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03*. 3. A interpretação extensiva é admitida pela jurisprudência quando a lei complementar preconiza a hipótese de incidência do ISS sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo contribuinte. *Se o serviço prestado, não se encontra ali contemplado, não constitui fato gerador do tributo e, por conseguinte, não há falar em interpretação extensiva*. É natureza do serviço prestado que determina a incidência do tributo. 4. O direito de uso, em sua acepção ampla, tem sua disciplina no Código Civil, regime jurídico absolutamente distinto. Não se confunde com o direito autoral, regulado por lei específica, qual seja, a Lei 9.610/98. Inexiste correlação entre ambos. Nesse contexto, não há falar que a cessão de direito autoral é congênera à de direito de uso, hábil a constituir fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. 5. *A tentativa de aproximar a cessão de direitos autorais da locação de bem móvel, a fim de viabilizar a tributação, além de incabível pelas mesmas razões expostas em relação ao direito de uso, é absolutamente despropositada, tendo em vista a não incidência do ISSQN na hipótese, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante 31/STF, que dispõe: ‘É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS*

34 STJ. AgInt no AREsp 1.190.871/SP, rel. min. Francisco Falcão. *DJe* 28.05.2018.

*sobre operações de locação de bens móveis*. 6. Recurso especial conhecido e não provido<sup>35</sup>.

Nesse sentido, eis aqui as minhas considerações sobre a controvérsia outrora exposta: o conceito advém de uma interpretação conjunta pela sociedade e, por isso, a sua modificação não pode ser realizada de forma tão ampla. Deve, tão somente, englobar as evoluções daquilo que passou a existir.

Assim, se não utilizarmos um conceito de acordo com o seu sentido original, estaremos modificando-o de acordo com o nosso próprio interesse. Em outras palavras, estaremos traindo a essência desse conceito se não respeitarmos a sua interpretação inicial.

Dessa forma, os termos estudados neste trabalho devem ser interpretados de acordo com o seu conceito inicial, o qual adveio do Direito Privado. As manifestações linguísticas que surgiram após a criação desse conceito devem, tão somente, ser englobadas ou não neste.

Foi justamente nesse sentido que o legislador, com o objetivo de proteger os contribuintes da soberania do Estado, acrescentou, no art. 110 do Código Tributário Nacional, a afirmação de que a interpretação das definições existentes no Código deve ser realizada de acordo com os significados advindos do Direito Privado, a fim de que a sua definição, conteúdo, alcance dos institutos, conceitos e formas não sejam alterados.

No tocante a esse tema, Paulo de Barros Carvalho explana que, de fato, o legislador tributário detém como obstáculo, frente à delimitação das competências tributárias, a vedação da possibilidade de alterar o sentido dos conceitos advindos do Direito Privado<sup>36</sup>.

No mesmo sentido, Humberto Ávila esclarece que, se não houver vedação constitucional, o legislador tributário até pode alterar os conceitos advindos do Direito Privado, desde que o faça de forma expressa. Entretanto, nessa modificação, o legislador enfrentará certos limites, pois não poderá rejeitar a realidade e transformar uma obrigação de dar em uma obrigação de fazer<sup>37</sup>.

No mais, salienta-se que o fato de o Código Tributário Nacional ter sido promulgado antes da Constituição Federal é indiferente, pois : (i) o CTN foi devidamente recepcionado pela Constituição Federal, e os arts. 109 e 110 nunca deixaram de ser eficazes; e (ii) mesmo se considerarmos que tais artigos não foram recepcionados pela Constituição, resta claro que o Poder Constituinte estabeleceu o conceito de “serviço” de acordo com o seu significado

---

35 STJ. REsp 1.183.210/RJ, rel. min. Arnaldo Esteves Lima, j. 07.02.2013. DJe 20.02.2013.

36 CARVALHO, 2016, p. 118.

37 ÁVILA, 2004, p. 70.

advindo do Direito Privado no momento de sua promulgação, isto é, em 1988, quando ainda não existiam tais tecnologias.

Assim, considerando que a nossa interpretação deve ser realizada conforme os valores expressos no texto constitucional, podemos concluir que os impostos reais atualmente existentes em nosso sistema não comportam a tecnologia de *streaming* em sua materialidade e, por isso, essa tecnologia não poderia ser tributada pelos entes federativos.

## 6. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADO E MUNICÍPIO NA TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA DE *STREAMING*

Restou nítido que, no caso em tela, o conflito de competência permeia os estados e municípios que compõem a República Federativa de nosso país. Isso porque a tecnologia de *streaming*, se não for criteriosamente analisada, pode ensejar a tributação tanto do ISS como do ICMS, trazendo uma insegurança jurídica aos contribuintes e, eventualmente, lesionando-os por meio uma bitributação.

De imediato, o critério utilizado para diferenciar a aplicação desses tributos se deu pela análise dos conceitos de “mercadorias”, “comunicação” e “prestação de serviços”. Entretanto, tais conceitos evoluíram de acordo com as manifestações linguísticas da sociedade, desde a concepção do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, considerando o eminente avanço tecnológico, é possível afirmar que houve uma ampliação do conflito de competência para fins de tributação dos bens digitais. Os entes federativos, partindo do pressuposto de sua autonomia, passaram a tributar tais tecnologias visando, tão somente, o benefício da arrecadação e esqueceram-se, assim, da insegurança jurídica proporcionada aos contribuintes.

Diante de uma crise econômica, os estados e municípios optaram por tributar o que acreditam ser devido, sem se importar com o efeito que essa tributação ocasionaria às empresas de nosso país.

Assim, foi nesse cenário que o conflito sobre a tributação da tecnologia de *streamings* surgiu:

- (i) Por meio das alterações inseridas pela Lei Complementar n. 157/2016, houve a inclusão do item 1.09 na Lei Complementar n. 116/2003, que possibilitou a tributação da tecnologia de *streaming* aos municípios<sup>38</sup>.
- (ii) Ao mesmo tempo, houve a instituição do Convênio ICMS n. 106 de setembro de 2017, que “disciplinou” a cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e

---

38 BRASIL. Lei Complementar n. 116 de 2003 (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016). D.O.U. de 01.08.2003.

mercadorias digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados<sup>39</sup>.

Nesse contexto, questiono se seria possível afirmarmos que a promulgação da Lei Complementar n. 157/2016 e do Convênio ICMS n. 106/2017 geraram um maior conflito de competência. Será que ambos os textos tratam de normas válidas, vigentes e eficazes<sup>40</sup>, ou a lei complementar, consoante o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional, prevalece, em termos hierárquicos, sobre o convênio?

Ora, consoante entendimento de Geraldo Ataliba<sup>41</sup>, é papel do intérprete, isto é, da Ciência do Direito, estudar o comando expresso na hipótese de incidência tributária, a fim de auxiliar os contribuintes a analisar a legalidade dos textos normativos elaborados pelo legislador. E o maior limite encontrado pelo legislador (que deve ser estudado com maior cuidado pela Ciência do Direito) é a observância do texto normativo às normas constitucionais<sup>42</sup>.

Assim, considerando que o legislador ordinário não pode redefinir os conceitos expressos no texto constitucional, sob pena de ultrapassar os limites impostos pelo Poder Constituinte<sup>43</sup>, pode-se afirmar que tanto a Lei Complementar n. 116 de 2003 quanto o Convênio ICMS n. 106/2017 violam o texto constitucional, uma vez que não respeitam a interpretação inicial dada aos conceitos expressos na Constituição Federal.

Destarte, temos em nosso sistema um conflito (desnecessário) de competência entre estados e municípios, uma vez que ambos os entes federativos se encontram equivocados no tocante à tributação do *streaming*, por não abrirem mão de sua arrecadação, afetam os contribuintes com a possibilidade de uma bitributação, uma vez que ainda não há, até o presente momento, entendimento vinculado dos tribunais superiores ou promulgação de lei complementar auxiliando na resolução de tal conflito.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto, restou claro que o conflito de competência inerente à tributação da tecnologia de *streaming* decorre do fato de os entes federativos não ajustarem entre si a tributação incidente sobre a operação de *streaming* (justamente por desconhecerem a sua materialidade). E, em consequência, de o Poder Legislativo não ajustar, por meio da

---

39 BRASIL. Convênio ICMS n. 106/2017. D.O.U. de 05.10.2017.

40 Para maiores considerações sobre o tema "validade, vigência e eficácia da legislação tributária", ver CARVALHO, 2016, p. 99-140.

41 ATALIBA, 2009, p. 79.

42 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 579.

43 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 270.

inovação legislativa, a tributação aplicável a essa tecnologia e a outros bens digitais que surgiram em nossa sociedade desde a promulgação da Constituição Federal.

De imediato, a solução mais adequada seria a criação de um imposto único que englobasse tanto as obrigações de fazer quanto as obrigações de dar. Isso porque as leis devem se aprimorar de acordo com as mudanças e necessidades da sociedade<sup>44</sup> e, no mundo atual, está cada vez mais difícil separar as operações constantes nos contratos mercantis a fim de delimitar o tributo devido.

Assim, a criação de um imposto único que pudesse englobar os diferentes critérios materiais expressos em nosso atual ordenamento normativo, a fim de abarcar as operações envolvendo as novas tecnologias e os bens digitais, seria a solução mais aplicável. Quanto mais o Poder Legislativo demorar a realizar uma reforma tributária para unificar essas obrigações, mais insegurança jurídica o contribuinte irá ter. E um fato é certo: as tecnologias estão avançando e, eventualmente, será inadmissível depender somente do Poder Judiciário para delimitar qual a tributação aplicável a uma operação.

Isso porque o Poder Judiciário não pode ser o único órgão acessível à resolução das divergências interpretativas advindas da legislação tributária em face do avanço tecnológico. Se temos um sistema positivista, então há necessidade de fazer leis que auxiliem – e não atrapalhem – os contribuintes na resolução de conflitos. É necessária, assim, uma urgente iniciativa do nosso Poder Legislativo.

Outrossim, em que pese a operação de *streaming* não abarcar os critérios materiais do ICMS e do ISS, deve-se observar que o critério da residualidade, adotado pelos tribunais superiores a fim de que as novas operações mercantis (ou “operações mistas”) não deixem de ser tributadas, é uma “solução” que está sendo utilizada a fim de que o Estado atinja a sua principal finalidade – prover os princípios fundamentais expressos na Carta Magna, especialmente a dignidade da pessoa humana.

E, caso haja a incidência do ISS sobre tal tecnologia, os contribuintes devem se atentar para não serem onerados injustamente. Como há contratos que englobam diferentes modalidades obrigacionais, entende-se ser plausível a divisão de contratos: no caso do *streaming*, há o acesso à plataforma e a cessão de uso. Por conseguinte, cada uma dessas operações deve estar expressa em um contrato a fim de que uma operação não estenda a sua tributação à outra.

Assim sendo, salienta-se que essas devem ser as atuais medidas aplicáveis à tributação da tecnologia de *streaming*. No entanto, prevalece o entendimento de que (i) as materialidades do ICMS e do ISS não se enquadram na tecnologia de *streaming*, (ii) o critério da

---

44 TAMANAHA, Brian. The third pillar of jurisprudence. *William & Mary Law Review* v. 56, p. 2235-2277, 2015. p. 2243. Disponível em: <https://wmlawreview.org/sites/default/files/11-Tamanaha.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2021.



residualidade adotado pelos tribunais superiores não resolveu o presente conflito de competência; e (iii) se faz necessária a criação de um imposto unificado para essas tecnologias. Com uma tributação efetiva e segura, o País certamente obterá uma grande melhora na economia, seja por meio da devida arrecadação decorrente de bens e tecnologias que atualmente não são ou são conflituosamente tributados, seja por meio da atratividade econômica que a segurança jurídica irá gerar ao País.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade*: igualdade e capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

CORAZZA, Edison. *ICMS sobre prestações de serviços de comunicação*. 2003. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do *streaming*. *Revista Direito Tributário Atual* n. 44, p. 115-138. São Paulo: IBDT, 1º sem. 2020. (Quadrimestral.)

GIANNICO NETO, Francisco Ettore. A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify. *Revista dos Tribunais* v. 995, p. 551-572, 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PISCITELLI, Tathiane. *Tributação de bens digitais*. a disputa tributária entre estados e municípios. 1. ed. São Paulo: InHouse Editora e Soluções Educacionais, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

STREAMING. In: MERRIAM-WEBSTER. *Merriam-Webster.com Dictionary*. Disponível em: <https://www.merriamwebster.com/dictionary/streaming>. Acesso em: 18 maio 2019.

TAMANAHAN, Brian. The third pillar of jurisprudence. *William & Mary Law Review* v. 56, p. 2235-2277, 2015. p. 2243. Disponível em: <https://wmlawreview.org/sites/default/files/11-Tamanaha.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2021.

VIEIRA GOMES, Denis. Inovações disruptivas sob abordagem jurídica: por que as novas tecnologias podem afetar o direito brasileiro? *Revista de Direito e as Novas Tecnologias* v. 2, São Paulo, jan./mar. 2019.