

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VICTOR PAVIN MULATI

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER-THE-TOP TRANSMITIDOS POR *STREAMING*
NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

CURITIBA

2018

VICTOR PAVIN MULATI

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER-THE-TOP TRANSMITIDOS POR *STREAMING*
NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Artigo apresentado como requisito parcial à conclusão do
Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade
Federal do Paraná.

Orientadora: Professora Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2018

TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER-THE-TOP TRANSMITIDOS POR *STREAMING* NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Victor Pavin Mulati

RESUMO

O presente trabalho tem o condão de tratar da adequada tributação dos serviços de *streaming* oferecidos na rede mundial de computadores e em aplicativos de celular e *tablets*.

Observadas as competências atribuídas pela Constituição Federal aos Estados e aos Municípios é evidente que a tributação de serviços de comunicação é de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal.

Portanto, entendendo ser a tecnologia de *streaming* uma forma de comunicação através das redes de *internet*, compreende-se que deve incidir o ICMS sobre este tipo de serviço e não o ISS como pretende o legislador a partir da promulgação da Lei Complementar nº 157/06, que incluiu os serviços de *streaming* na lista anexa à Lei Complementar 116/03.

Palavras chave: Comunicação, Constitucionalidade, ICMS, ISS, Lei Complementar nº 157/06, *Streaming*, Tributação.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA.....	6
3. DA HIERARQUIA DAS NORMA.....	8
4. COMUNICAÇÃO.....	10
5. <i>STREAMING</i>.....	11
6. DO ISS.....	14
7. DA CESSÃO DE DIREITOS.....	16
8. <i>DO ICMS</i>.....	18
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	24
10. <i>REFERÊNCIAS</i>.....	25

1 INTRODUÇÃO

A tecnologia de transmissão via *streaming*, existe desde meados da década de 1990, mas, devido a má infraestrutura brasileira, só se difundiu entre os usuários a partir do final dos anos 2000 e no início da década de 2010.

A partir da correta definição do que é comunicação, inclusive comunicação para o Direito, definir-se-á a tecnologia de transmissão por *streaming* com o fito de identificá-la como parte dos meios de comunicação no qual a sociedade convive e realiza contratos de consumo a título oneroso.

Por fim, definido o que é *streaming*, trataremos do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, de competência municipal e sobre o imposto sobre 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 (ICMS), disposto no artigo 155, II, da Constituição Federal de competência estadual e do Distrito Federal.

Será enfrentada também a questão da hierarquia das normas no ordenamento jurídico brasileiro, de forma a demonstrar que leis complementares não podem inovar em matéria constitucional e também não podem alterar competências tributárias, pois, ao contrário, uma das funções da lei complementar é impedir o conflito de competências e não o de criar um novo conflito de competência entre Estados e Municípios.

2 HIPÓTESE TRIBUTÁRIA

A norma jurídica tributária pode ser entendida de diversas maneiras sendo as concepções adotadas por cada autor (a) dotadas de maior ou menor utilidade na aplicação de suas teorias.

No presente trabalho, adotar-se-á os conceitos da norma jurídica tributária concebida por Paulo de Barros Carvalho a partir do construtivismo lógico-semântico.

Neste sentido, as normas jurídicas devem ser vistas como um conjunto semântico, que não necessariamente trará significados verdadeiros ou falsos, contudo, a norma jurídica traz conteúdo para ser entendida como válida ou inválida, eficaz ou ineficaz no

sistema jurídico. Assim Florence Haret afirma que:

(...) o direito positivo se utiliza da linguagem em função fabuladora, toda vez que o legislador, no momento em que elabora a lei, opera com signo apto a significar algo, sem que lhe seja demandado a sua verdade ou a falsidade empírica, para ser signo válido no sistema e constitutivo de realidade jurídica¹

O legislador quando produz a norma, busca regular acontecimentos recorrentes na sociedade (fatos sociais). No direito tributário, as normas dizem respeito a fatos sociais que possuem sinais representativos de riqueza ou “signo-presuntivos” na dicção de Alfredo Augusto Becker².

Desta forma, a partir destes fatos sociais signo-presuntivos de riqueza, o legislador define quais serão passíveis de serem tributados. Assim, segundo a teoria de Paulo de Barros Carvalho, é na hipótese tributária que está a indicação do fato passível de tributação, qual seja, o fato-jurídico tributário, ou seja, o seu desenho normativo.

A legislação tributária produz normas que incidem sobre os comportamentos reveladores riqueza e sobre este comportamento regulado impõe-se uma consequência. Assim, ao conjunto dessas proposições, a hipótese tributária e a consequência denominam-se regra-matriz de incidência tributária. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que ocorrerá a incidência quando o fato corresponder à descrição hipotética.

(...) quando o fato (fato-jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se a titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.³

Ainda, segundo o referido autor, a hipótese tributária é composta por verbo e complemento (critério material), pela definição do local em que pode ocorrer o fato (critério espacial) e o momento exato em que o fato ocorre (critério temporal).

Para o autor, os fatos que acontecem conforme estipulado pelo legislador, nas suas condições específicas, são entendidos como eventos jurídico tributários, sendo o

¹ HARET, Florence. As presunções e a linguagem prescritiva do direito, in *Revista de Direito Tributário*, vol. 97, São Paulo, Malheiros, 2007 p. 114.

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.p. 273

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2005, p. 250

fato-jurídico tributário a revelação destes eventos para os órgãos oficiais capazes de operar as consequências previstas para determinado ato.⁴

Em resumo, quando um fato previsto pelo legislador ocorre na sociedade ele é entendido como evento jurídico e só será um fato jurídico quando efetivamente atingir o sistema do direito.

Opta-se aqui, portanto, pelo uso da terminologia de hipótese tributária como a norma capaz de definir o que será o fato jurídico tributário.

3 DA HIERARQUIA DAS NORMAS

O sistema jurídico brasileiro, segundo a teoria de Kelsen, é hierarquizado, estando no topo da hierarquia as normas constitucionais, seguidas das leis e das normativas infralegais.

Segundo Luiz Fabião Guasque⁵:

A constituição é o ponto de partida de um processo de criação do Direito positivo. A Grundnorm, ou lei fundamental dos alemães, é a fonte comum de validade de todas as normas da mesma ordem normativa. Mas essa lei magna fornece o fundamento de validade, a legitimação e o processo para elaboração e o conteúdo dos preceitos que formam esse sistema infraconstitucional.

Passado o momento de sua concepção, as constituições modernas não pretendem mais serem perenes e eternas como as primeiras constituições datadas da Revolução Francesa.

Portanto, a própria Constituição Federal vigente, apesar de instituir cláusulas pétreas, aduz a forma necessária para que se altere as disposições não pétreas do texto constitucional.

É seguindo essas disposições de quórum mínimo e forma de votação que se permite ao Congresso Nacional que ele constitua o que se chama de poder constituinte derivado.

Outrossim, a própria Constituição da República impõe que determinadas normas, para serem aplicadas, prescindem de regulação a ser feita pelo legislador, seja ele Complementar ou Ordinária.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2005, p. 248

⁵ GUASQUE, Luiz Fabião. Direito Público: temas polêmicos – Freitas Bastos Editora. 1997, p.83.

Para Paulo de Barros Carvalho, lei complementar é aquela que, dispondo sobre a matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado previsto no art. 69 da Constituição Federal.⁶

No que se trata das disposições sobre ICMS e ISS, a Constituição determina que a regulação do ISS seja feita por meio Lei Complementar.

Consoante previsão Constitucional do artigo 146 a Lei Complementar deve estabelecer normas gerais, solucionar conflitos de competência no âmbito tributário e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, a Lei Complementar não tem o condão de inovar em matéria constitucional.

Como exposto, a Lei Complementar nº 157, incluiu o subitem 1.09 na lista anexa da LC 116/03 – disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

A LC 157/16 trouxe para a lista de serviços a serem tributados um serviço que, constitucionalmente, é de competência dos Estados e do Distrito Federal pelo ICMS.

Na regra veiculada pelo artigo 155, II, a Constituição Federal atribui aos Estados competência para a tributação dos serviços de comunicação:

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

Considerando que os serviços por meio de *streaming* são serviços de comunicação, o legislador não pode, mesmo que por Lei Complementar, impor que esta tecnologia seja tributada por ISS, uma vez que é a própria Constituição Federal que garantiu a competência aos Estados para tributar especificamente alguns tipos de serviço, estando entre eles os serviços de comunicação.

A luz da Constituição da República, todos os serviços de comunicação são tributados por meio de ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A legislação infraconstitucional, seja a lei ordinária ou a lei complementar não pode subverter tal determinação constitucional atributiva de competência.

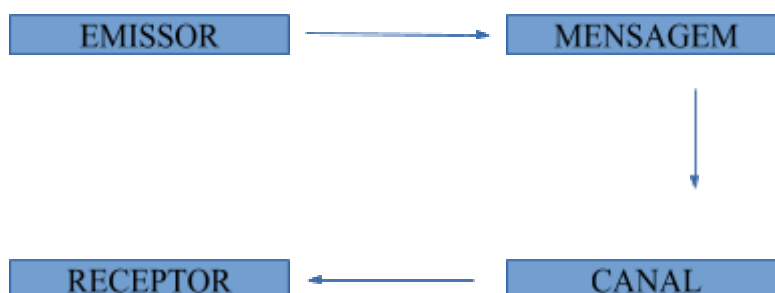
⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2005, p. 209.

Portanto a introdução do *streaming* na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 é inconstitucional, segundo compreende-se, uma vez que não só enseja bitributação, como também invade a competência estadual para tributar os serviços de comunicação, conforme se demonstrará em seguida.

4 COMUNICAÇÃO

Comunicação é entendida para o direito como um diálogo, uma troca de informações, entre duas ou mais pessoas que estejam em tempo e lugares diferentes e desde que se configure a existência de, ao menos, um emissor, um receptor, uma mensagem e um canal.

Cada um destes itens (emissor, receptor, mensagem e canal) são requisitos essenciais para averiguação da existência de uma efetiva comunicação entre duas pessoas. A não verificação de apenas um deles já é o suficiente para obstar a efetividade da comunicação.



Exemplo prático é a ligação telefônica: é necessário um emissor (responsável por fazer a ligação), um receptor (responsável por atender a ligação telefônica), uma mensagem (a informação transmitida em idioma conhecido de ambos) e um canal (dois aparelhos telefônicos funcionando adequadamente). Verifica-se assim, que é impossível haver a comunicação se um de seus elementos essenciais não estiver presente

Outrossim, é necessário distinguir a mera difusão de efetiva comunicação entre as partes.

Na difusão, o receptor apenas recebe a mensagem, sem tê-la expressamente requerida. Já na comunicação há um requerimento expresso de ambos os envolvidos,

tanto do emissor quanto do receptor.

No mesmo sentido leciona Humberto Ávila:

(...) o que diferencia a “comunicação” da “radiodifusão” é, precisamente, a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor. 2.1.4.7. De fato, “difundir” tem o sentido de propagar uma mensagem, enviando-a a um sem-número de pessoas, independente de elas serem determinadas ou pagarem pela sua recepção. O termo “propaganda”, também usado pela CF/88, denota o mesmo sentido: difusão de ideias para público indeterminado. O que interessa, pois, para a ocorrência de difusão é a ação da propagação pelo emissor, e não a interação entre o emissor e um determinado receptor. Não por acaso, a veiculação de propaganda, até o ano de 2003, estava incluída na lista de serviços tributáveis pelos Municípios: sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir ideias, a veiculação de propaganda encaixa-se no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre anunciante e o público-alvo. 2.1.4.8. Ora, se a CF/88 usa, a par do termo “comunicação”, também o vocábulo “difusão”, e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução “comunicação” quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Isso significa que o conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-C, é que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor⁷

Assim, entende-se por comunicação o envio de uma mensagem pelo emissor a um receptor por intermédio de um canal próprio para tanto, sendo requisito o correto entendimento pelo receptor da mensagem enviada pelo emissor.

5- STREAMING

A tecnologia de transmissão por *streaming* é relativamente recente na realidade brasileira, especialmente quanto à necessidade de sua regulação pelo direito e a sua correta definição, o que é essencial para uma acertada tributação das rendas obtidas a partir desta tecnologia.

Streaming é um anglicismo que advém de “*stream*”. “*Stream*” é a corrente do rio, um fluxo de água constante da nascente até a foz no mar ou no oceano.

A tecnologia de *streaming* possibilita o uso de dados sem a necessidade de se fazer o *download*. O *download* do conteúdo disponibilizado por determinada plataforma é uma faculdade do usuário e a manutenção destes dados só é possível enquanto o usuário mantiver o pagamento pelos serviços oferecidos.

Assim, nesta analogia com o fluxo de um rio, os dados partem do emissor

⁷ ÁVILA, Humberto. Veiculação de material publicitário em páginas na internet. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. RDDT, 173/153, fev. 2010.

(plataforma) em direção ao receptor (usuário) que pode utilizar “desta água”, destes dados conforme eles desembocam, sem a necessidade de esperar que o rio inteiro (todos os dados, a mensagem) seja recebido pelo dispositivo do usuário.

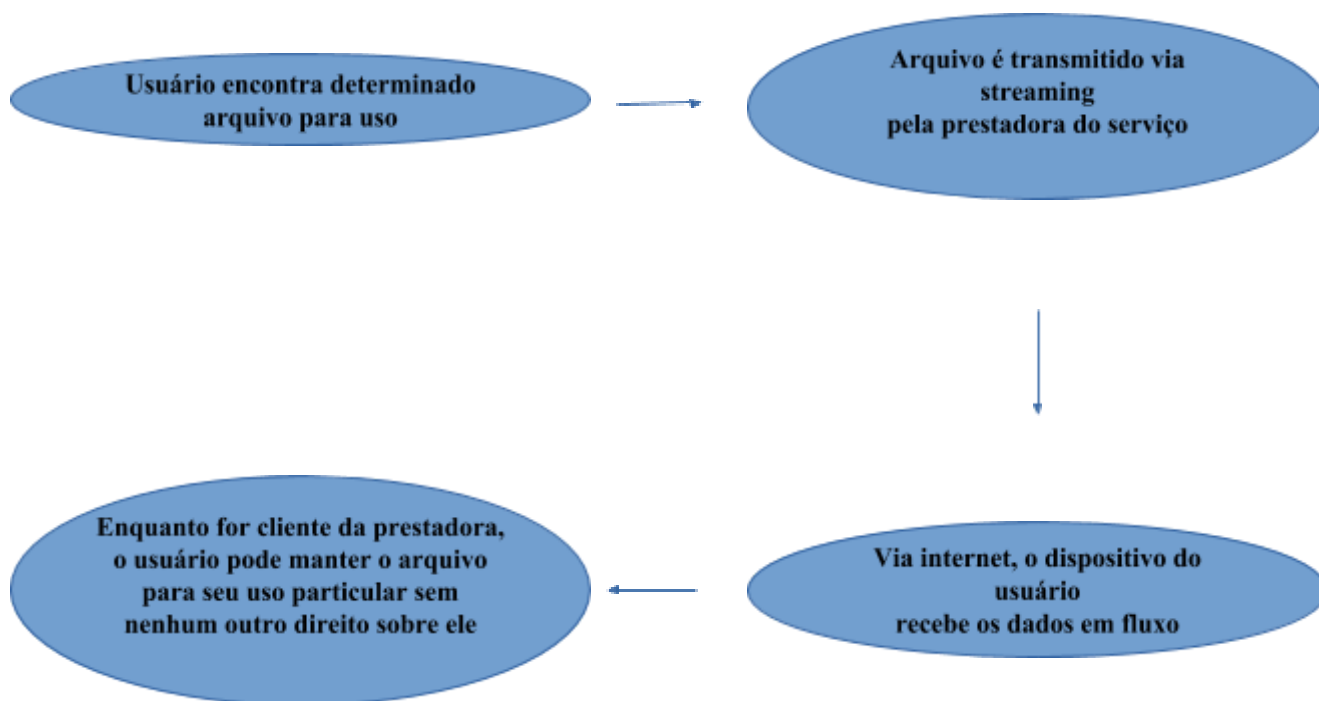
Streaming é, portanto, a transmissão de dados mediante interação do usuário com a prestadora do serviço, por meio das redes (*internet*) de forma instantânea – normalmente são dados de áudio e vídeo, mas também há plataformas que oferecem apenas textos como o *Kindle Unlimited*.

Assim, quando o usuário faz a assinatura para a utilização do *Spotify* ou *Deezer* por exemplo, ele pode fazer o *download* das músicas para ouvi-las quando estiver *offline*. Contudo, uma vez cancelada a assinatura, mesmo os conteúdos já baixados daquela plataforma, não poderão ser utilizados.

A utilização das plataformas de *streaming* se assemelham aos serviços de gravação de conteúdo oferecido pelas operadoras de televisão à cabo ou via satélite. O usuário pode assistir no horário no qual aquele programa está em transmissão, mas também é possível gravar o conteúdo para assistir posteriormente. Contudo, uma vez cancelado o pacote de assinatura junto às prestadoras, não será possível mais ter acesso àquele conteúdo já gravado.

Na tecnologia de *streaming* é possível que o usuário desfrute daqueles dados enquanto eles são recebidos (vídeos no *youtube*, por exemplo) ou eles podem ser baixados para o dispositivo para serem vistos em modo *offline* posteriormente (*download* de música no *Spotify* por exemplo).

O serviço de *streaming* pode então ser melhor visualizado da seguinte maneira:



Conforme destacado, ocorre a transmissão de dados da plataforma para o usuário apenas para o seu uso. O usuário que recebe os dados não possui quaisquer outros direitos sobre eles como venda ou locação.

Assim, este arquivo, mesmo após o seu *download* não será jamais propriedade do usuário. Prova disto é que, uma vez que o usuário cancele a assinatura de seu serviço, todos os arquivos que foram por ele baixados se tornam indisponíveis para uso.

Portanto, verifica-se que, apesar de ser uma nova forma de transmissão de dados e informações, a tecnologia de transmissão via *streaming* é uma forma de comunicação, eis que possui todos os elementos abaixo relacionados:

1. Possui um emissor: a plataforma que oferece o serviço.
2. Possui um canal: o aplicativo em si, ou o sítio no *world wide web* e a rede mundial de computadores (internet).
3. Possui uma mensagem: o arquivo a ser transmitido via streaming.
4. Possui um receptor: o usuário que recebe os dados transmitidos.

Conclui-se, portanto, que toda a tecnologia de *streaming* deve ser considerada, para todos os fins, como comunicação.

6- DO ISS

O ISS, está previsto na Constituição Federal, no artigo 156, III, que atribui aos municípios competência para tributar os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência impositiva estadual.

Em primeiro lugar, é necessário entender o que exatamente é um serviço para o direito tributário. Para Aires Fernandino Barreto, serviço é:

Serviço é esforço de pessoas desenvolvidos em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial⁸

Leandro Paulsen na obra Curso de Direito Tributário Completo define serviços como:

Trata de um fazer em favor de terceiros, específicos, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado, e não como simples meio para outra prestação. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação⁹

A partir dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a hipótese tributária do ISS é a prestação de um serviço em favor de outrem com conteúdo econômico e cuja competência para instituição e cobrança é dos Municípios.

Contudo, conforme já ressaltado, não são todos os serviços que podem ser tributados pelos Municípios. Os serviços que, constitucionalmente, são de competência atribuídas aos Estados sujeitos ao ICMS não podem ser tributados pelos entes municipais e vice-versa.¹⁰

Outrossim, conforme determinado constitucionalmente, cabe ao legislador complementar a resolução de conflitos de competência entre os entes federados, a regulação de limites constitucionais ao poder de tributar e a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos. Assim, a Lei Complementar nº 116/03

⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.64

⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p. 384

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p. 387. “Há serviços, contudo, excluídos da possibilidade de tributação a título de ISS. Note-se que o próprio artigo 156, III, da CF, afasta aqueles serviços cuja tributação compete aos Estados a título de ICMS: os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

definiu 40 itens desdobrados em outros subitens¹¹

Mister destacar que apesar da competência do legislador complementar para definir quais os serviços sujeitos à incidência do ISS, a interpretação de cada item da lista anexa à Lei Complementar 116/03 pode ser feita de modo extensiva¹², mas os itens são taxativos¹³, não podendo ser ampliados.

Vale destacar que o ICMS e o ISS são, via de regra, excludentes entre si. Nas operações mistas – as operações que têm como objeto tanto mercadorias como serviços – incidirá o ISS quando o serviço agregado estiver compreendido na lista da Lei Complementar nº 116/03.

Conforme já afirmado, o legislador complementar deve definir quais serviços serão tributados de ISS. Contudo, esta permissão não é uma tabula rasa para o legislador complementar.

Devem ser respeitados os outros ditames constitucionais, não se admitindo que o legislador complementar inclua na lista anexa o que de fato não é serviço. Sobre isto escreveu Paulo de Barros Carvalho:

A expressão 'definidos em Lei Complementar' não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se.¹⁴

Na linha do que pensa Paulo de Barros Carvalho, O Supremo Tribunal Federal-STF uniformizou o entendimento através da Súmula Vinculante nº 31¹⁵ quanto à não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

Indubitável ainda que o legislador não pode, a partir de Lei Complementar, alterar as disposições constitucionais. Assim, no tocante às definições do que poderá ou não ser tributado por ISS, o legislador deve se atentar para as outras disposições constitucionais.

Assim, é inviável, sob pena de inconstitucionalidade, que seja incluída na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, itens já qualificados como objeto de outro tributo como, por exemplo, o transporte interestadual de passageiros ou os serviços de

¹¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p.384

¹² STF, RE nº 156.568.

¹³ STJ, REsp nº 445.137

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquias (Franchising). RT, 56/65. 2007

¹⁵ Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

comunicação.

Não obstante a vedação constitucional da tributação de serviços de comunicação, o legislador complementar incluiu em 2016, por meio da Lei Complementar 157 o subitem 1.09 na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, que insere como hipótese de incidência tributária a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.¹⁶

Com a previsão acima, criou-se a tributação por meio de ISS sobre a prestação de serviços de *streaming*, recentemente difundidos em todo o território nacional por grandes empresas nacionais e internacionais como *Spotify*, *Deezer*, *Netflix*, *Youtube*, *Amazon Unlimited* entre outras.

Alterada a Lei Complementar 116/03, cria-se a possibilidade de que Municípios, mediante mudança nas suas próprias legislações, possam cobrar ISS sobre os valores obtidos a partir da prestação de serviços de *streaming*.

A inserção do novo subitem na lista anexa à Lei Complementar 116/03 é inconstitucional, uma vez que, como será demonstrado, a Constituição Federal determina que a instituição ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Portanto, ao incluir os serviços de *streaming*, que são por excelência serviços de comunicação, na lista de serviço tributáveis pelo ISS, o legislador criou uma condição de bitributação a ser resolvida pelo Poder Judiciário, eis que a alteração realizada pela Lei Complementar nº 157/2016 é inconstitucional.

7 DA CESSÃO DE DIREITOS

A prestação de serviços por meio de *streaming* provoca a discussão se a utilização desta tecnologia pelo mercado através de contratos entre as empresas e os consumidores (usuários finais) configura uma verdadeira prestação de serviço ou é cessão de direitos entre as partes.

Para Betina Treiger Gruppenmacher, os serviços over-the-top transmitidos por *streaming*, são cessões de direitos e não prestações de serviços. Destaca ainda, que a Constituição Federal não atribuiu competência para instituir qualquer imposto sobre a referida materialidade. Dessa forma, conclui que os serviços *over-the-top* transmitidos via

¹⁶ Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, subitem 1.09

streaming só poderiam ser tributados se a União exercesse a sua competência residual.

Nesse sentido os contratos de fornecimento de serviços *over-the-top* transmitidos por *streaming* não poderiam ser tributados por ICMS ou por ISS, pois a cessão de direitos não está englobada na atribuição de competência destes impostos.¹⁷

Todavia, entendemos que nas tecnologias de *streaming*, há sim uma cessão de direitos, mas esta ocorre entre o dono de determinado conteúdo de vídeo, áudio, informação ou de livros à empresa que irá disponibilizar este bem móvel no mercado. A cessão de uso se configura pelo caráter oneroso da cessão do direito no qual o cedente repassa ao cessionário para que este possa incluí-lo em sua atividade.

A relação da empresa com o criador de determinado conteúdo é de cessionária de direitos do(a) autor(a) enquanto a relação da empresa em relação aos seus consumidores é de prestadoras de serviços de comunicação.

A relação consumerista entre a empresa fornecedora de serviços de *streaming* baseia-se não apenas na disponibilização de um conteúdo ao contratante.

A prestadora de serviço deve também manter os conteúdos que se propõe a entregar sempre a disposição do usuário, permitir a escolha do conteúdo a ser consumido, bem como manter guardadas as informações relativas ao quanto daquele conteúdo foi efetivamente visualizado pelo consumidor, independentemente do aparelho por meio do qual ele esteja acessando aquela informação e, por fim, oferecer ao usuário recomendações de conteúdo e a permissão para compartilhamento de dados para outros usuários.

Exemplos da gama de serviços oferecidos nas plataformas de *streaming* são *Youtube* e *Deezer*. Estas duas plataformas recebem o conteúdo que disponibilizam por meio de cessão de direitos. Porém, suas atividades não são apenas retransmitir novamente estes dados à terceiros.

São oferecidas também, a possibilidade de escolha de *playlists* pelos usuários e até a elaboração conjunta de *playlists* por diversos usuários diferentes, ambas as plataformas fazem recomendações de conteúdo aos seus usuários conformes as indicações enviadas por eles.

Há ainda ofertas exclusivas de serviços por cada empresa, *Deezer* oferece aos seus usuários uma ferramenta de reconhecimento de música ambiente enquanto o

¹⁷ GRUPENMACHER. Betina Treiger. Tributação da Economia Digital. In: PISCITELLI. RT. São Paulo. 2018. Capítulo 09, p. 325 - 357.

Youtube possui ferramenta que, caso ativada pelo consumidor, envia avisos ao usuário quando novos conteúdos forem disponibilizados por seus artistas favoritos.

Por fim, a interação entre o usuário contratante e a prestadora de serviços é essencial para a utilização dos serviços contratados. Os dados só podem ser enviados ao consumidor após a sua requisição pelo próprio usuário do serviço de *streaming*.

Portanto a conclusão é que se os serviços de *streaming* oferecessem apenas a disponibilização de conteúdos aos usuários ele deveria ser considerado como cessão de direitos.

Contudo, as plataformas de *streaming* incluem atividades outras e fundamentais à disponibilização dos dados que permitem a adequada utilização das plataformas pelo usuário.

Assim, optamos por classificar o mote dos contratos de *streaming* como a disponibilização de dados ao usuário, sem cessão definitiva, com a individualização do conteúdo mediante o uso da plataforma escolhida e as escolhas do consumidor realizadas a partir de conexão de *internet*.

Dessa forma, os contratos de *streaming* não podem ser compreendidos como cessão de direitos, pois os serviços oferecidos aos usuários são fundamentais ao uso adequado da tecnologia oferecida.

Destarte, a partir do entendimento de que estes serviços são serviços de comunicação, eles devem ser tributados por ICMS, conforme determinação constitucional.

8- DO ICMS

O ICMS é um dos tributos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro, sendo regulado constitucionalmente e definida sua hipótese de incidência no artigo 155, II, da Constituição Federal.

A hipótese de incidência do ICMS alcança as circulações de mercadorias a título oneroso, e os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, além dos serviços de comunicação.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho a hipótese de incidência tributária do ICMS é:

O fato gerador do ICMS em sentido genérico é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de

natureza não estritamente municipais para produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores.¹⁸

Para Leandro Paulsen, são hipóteses tributárias, segundo a Constituição Federal, as seguintes hipóteses

1. A Circulação de Mercadorias a título oneroso
2. As operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência municipal.
3. Serviços de transporte interestadual e intermunicipal
4. Importação de bens e mercadorias
5. Importação de serviços
6. Serviços de comunicação.¹⁹

Como já afirmado, a prestação de serviços é, via de regra, de competência dos Municípios.

Todavia, a Constituição Federal não conferiu competência aos Municípios para tributar todos os serviços. O artigo 155, II, do texto constitucional atribuiu competência aos Estados para tributar não só a circulação de mercadorias, como já ocorria antes da vigência da atual Constituição Federal por meio do ICM, mas também adicionou um “S” ao ICM.

Destarte, Leandro Paulsen, sobre o acréscimo de competência ao Estados afirma que :

O ICMS, no que diz respeito ao “S” de sua sigla, é um imposto sobre a prestação de serviços, embora, só incida relativamente àqueles expressamente apontados: 'transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações'.²⁰

Ressalta-se que, diferentemente do ISS, cujos serviços tributáveis, quanto ao gênero são aqueles previstos na Lei Complementar, a taxatividade referente aos serviços de competência atribuída aos Estados é constitucional.

O STF, já se pronunciou sobre a constitucionalidade da tentativa de tributação em

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2012 p. 336

¹⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p. 384

²⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p. 384

ICMS de novos serviços (não previstos expressamente na Constituição) determinando sua inconstitucionalidade a partir das ADIs nº 1089²¹ e 1600²².

A Constituição Federal, como já destacado, expressamente ampliou a competência dos Estados para tributar determinados serviços - entre eles os serviços de comunicação.

Reafirmando as determinações constitucionais, o Superior Tribunal de Justiça - STJ - definiu que está correta a tributação por meio de ICMS da tarifa de assinatura básica mensal de telefonia, nos embargos de declaração do REsp nº 1469087²³ e sobre a

²¹ ADI 1089, Relator (a): Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/1996, DJ 27-06-1997 PP-30224 EMENT VOL-01875-02 PP-00220. EMENTA: TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convenial da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.

²² ADI 1600, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003 PP-00056 EMENT VOL-02115-09 PP-01751 EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.

²³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INOVAÇÃO RECURSAL. ICMS. TELEFONIA FIXA. ASSINATURA MENSAL. FRANQUIA DE MINUTOS. PREMISSA FÁTICA DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. TEMA 827/STF. REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Depreende-se dos autos que somente em sede de embargos de declaração nos embargos infringentes alegou-se que o acórdão teria sido obscuro no tocante à mudança de critério jurídico das autuações que embasaram o executivo fiscal, e a necessidade de manifestação sobre ofensa ao art. 146 do CTN. Desse modo, o seu não enfrentamento pelo Tribunal a quo não configura omissão, uma vez que não arguida no momento oportuno pela parte, sendo vedado inovação em embargos de declaração, conforme pacífico entendimento desta Corte. 2. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de que a incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art.2º, III, da LC 87/96). 3. A prestação de serviços conexos ao de comunicação (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade-fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de

transmissão de sinais de televisão à cabo ou via satélite, no REsp nº 1064596²⁴.

Evidencia-se assim que entre as competências estaduais em matéria tributária, está a competência para instituição de ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação. Ressalta-se que, como já diferenciado, não se confunde comunicação com a mera difusão de dados, mensagens ou áudios.

Portanto, a mera difusão de informações jamais poderia ser tributada por ICMS, eis que não prevista constitucionalmente em sua hipótese tributária.

Ainda consoante à taxatividade da disposição constitucional, não foi reservada aos Estados a competência para instituição de ICMS para as atividades meio dos serviços de comunicação.

Dessa forma, é inconstitucional a incidência de ICMS sobre serviço de instalação de linha telefônica ou sem sua adesão, instalação ou habilitação. Também é inconstitucional a cobrança de ICMS sobre a instalação de rede e do ponto necessário para disponibilização do serviço de televisão à cabo ou via satélite, bem como na própria produção de programas de televisão²⁵.

No tocante ao ICMS, o núcleo econômico do que pode ser tributado nas prestações de serviços de comunicação é a atividade fim. É de competência estadual instituir imposto sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, sendo vedada a tributação estadual sobre as atividades-meio, cobradas autonomamente como serviços

qualquer natureza, está sim, passível de incidência pelo ICMS. 4. O fato de a assinatura básica remunerar franquia mínima de pulsos foi determinante para que a Corte de origem concluísse que o ICMS incide sobre os valores cobrados pelas concessionárias de telefonia a esse título. 5. Nesse contexto, eventual reforma do acórdão recorrido para acolher a alegação da recorrente, no sentido de que os valores cobrados dos clientes a título de assinatura mensal, não engloba minutos de conversação, implicaria, necessariamente, em reexame do contexto probatório dos autos, providência vedada em sede de especial em virtude do óbice da Súmula 7/STJ, que dispõe: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 6. Cabe registrar que em 13/10/2016, o Supremo Tribunal Federal, apreciando o tema 827 da repercussão geral, por unanimidade, fixou tese nos seguintes termos: "O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.

²⁴ TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSMISSÃO DE SINAL DE TV A CABO. INCIDÊNCIA. TAXA DE ADESÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A transmissão do sinal, quando realizada de maneira onerosa pelas empresas de TV a cabo, é considerada serviço de comunicação, nos termos do art. 2º da LC 87/1996, e se submete à tributação estadual. 2. Não incide o ICMS sobre os serviços preparatórios ou acessórios, como adesão, habilitação, instalação de equipamentos etc. 3. Agravos Regimentais não providos.

²⁵ AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUÇÃO DE PROGRAMAS DE TV A CABO E DE COMERCIAIS. NÃO-ENQUADRAMENTO NO ART. 2º, INCISO III, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. I - Não incide ICMS sobre a prestação de serviços de produção de programas de televisão a cabo e de comerciais, quando a própria empresa não transmite os sinais de TV, porquanto não se enquadra a sua atividade como fato gerador do tributo previsto no artigo 2º inciso III, da Lei Complementar nº 87/96. Precedentes: REsp nº 763.431/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 04/10/07 e REsp nº 726.103/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 08/08/07. II - Recurso especial improvido.

acessórios ou preparatórios à oferta da atividade-fim.²⁶

Contudo, apesar da aparente transparência na diferenciação entre o que é de competência estadual para ser tributado pelo ICMS e o que é de competência municipal para ser tributado como ISS, a prática jurídica demonstra que há uma clara confusão no tocante a tributação das novas tecnologias.

Na ânsia de tributar as significativas rendas obtidas pelas empresas que oferecem os serviços de *streaming*, houve uma “corrida” para tributação sobre esta atividade.

De um lado, os Estados pretendendo tributar o serviço disponibilizado, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos e de outro, a inclusão deste subitem na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

O risco dessa pretensão de dupla instituição de impostos sobre a mesma atividade é a usurpação da competência tributária dos respectivos entes federados.

No âmbito do Poder Judiciário, ocorre a confusão no entendimento do que de fato são os serviços de *streaming* e a oferta de dados sem a necessidade de *download* e sua efetiva aquisição.

Na ADI nº 1945 de 2010, relatada pelo Ministro Gilmar Mendes, decidiu-se que é devido ICMS nas operações de *streaming*, conforme determinado pela legislação estadual mato grossense.²⁷

²⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017. p. 375

²⁷ ADI 1945 MC, Relator (a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas

Recentemente, decisões no sentido de que apenas os Municípios poderiam cobrar o ISS sobre o *streaming*, eis que descrito no item na Lei Complementar 116/03, também vem sendo tomadas, como é o caso do Agravo de Instrumento 63.099 de 2017 julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, relatado pelo Desembargador Marcelo Theodósio²⁸.

Em recente julgado datado de junho de 2018, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul também se manifestou sobre a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming*, e na Apelação Cível nº 70077790889 relatada pelo Desembargador Sérgio Luiz Grassi Beck concluiu-se pela constitucionalidade da cobrança de ISS.²⁹

No Agravo de Instrumento nº 2065250-19.2018.8.26.0000 de São Paulo, o relator entendeu que a previsão da operação de *streaming* em Lei Complementar e em Decreto estadual, ensejaria situação passível de bitributação³⁰ ex vi:

do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

²⁸ TJSP; Agravo de Instrumento 2086215-18.2018.8.26.0000; Relator (a): Marcelo L Theodósio; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes -10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/08/2018; Data de Registro: 22/08/2018. AGRAVO DE INSTRUMENTO. Mandado de segurança. Decisão que deferiu liminar para suspender os efeitos do Decreto Estadual nº 63.099/2017 em relação aos agravados, tendo em vista sua inconstitucionalidade e ilegalidade. Presença dos requisitos para concessão da medida liminar. Há controvérsia quanto a configuração do comércio de produtos digitais na internet constituir fato gerador do ICMS (STF, ADI 1945, Rel. Min. Gilmar Mendes). Ademais, referido decreto aparenta afronta ao disposto no artigo 146 da CF, ante a competência privativa de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Considera-se, outrossim, que a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação está prevista na lista de serviços sujeitas ao ISSQN, nos termos da Lei Complementar nº 116/03. O risco da demora também impõe aos agravados o risco de sofrer fiscalização e penalidades. Decisão prudente da MM Juíza de 1º grau, que merece ser mantida. Recurso improvido.

²⁹ Apelação Cível Nº 70077790889, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sérgio Luiz Grassi Beck, Julgado em 20/06/2018. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS SOBRE STREAMING E DOWNLOADS DE CONTEÚDO PELA INTERNET. LEGALIDADE. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. A empresa impetrante possui legitimidade para impetrar o presente *mandamus*, porquanto presta o serviço objeto da tributação que entende eivada de ilegalidade e incidente sobre atividade que não se subsume a norma, violando direito líquido e certo que alega possuir. 2. É legal a incidência do ISS sobre a atividade de streaming e download, pois envolve obrigação de fazer. 3. Vigência da lei municipal nº 809/2016 posterior à publicação e à produção dos efeitos da LC 157/2016, em respeito aos princípios da anuidade tributária e da anterioridade nonagesimal, na medida em que o tributo só passou a ser exigido a partir de 30-3-2017. PRELIMINARES CONTRARRECURSAIS AFASTADAS E RECURSO DESPROVIDO.

³⁰ RECURSO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO EM AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM SOFTWARE. Presente a verossimilhança das alegações a determinar a suspensão da exigibilidade de ICMS incidente sobre as operações com software realizadas por transferência eletrônica de dados nos termos do Decreto nº 63.099/17. Hipótese em que se verifica suposta ilegalidade de regulamentação de ICMS pelo

Aliás, cumpre aqui observar que o *periculum in mora* está presente, na medida em que as operações de streaming estão previstas na Lei Complementar n° 157/16 e, portanto, possível hipótese de bitributação pelo ISSQN e ICMS, com base no Decreto Estadual n° 63.099/17 que encerra todas as hipóteses de transferências eletrônicas de dados.

A atual situação representa aos contribuintes uma grande incerteza jurídica, com julgados contraditórios sobre questões fáticas semelhantes: a tributação em ISS ou em ICMS nos serviços de *streaming*.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Comunicação é a troca de informações entre um emissor e um receptor, a partir de um canal que transmita uma informação inteligível. Assim, as prestações onerosas de serviço de comunicação, como atividades-fim devem ser tributadas por ICMS, a partir da determinação constitucional do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal

A tecnologia de *streaming* consiste na transmissão de dados em fluxo constante de um servidor para o dispositivo do usuário sem a necessidade do *download* pelo usuário. Ainda, apesar de algumas das tecnologias de *streaming* permitirem o *download* do arquivo, este não é feito de forma definitiva para o usuário, eis que este obtém apenas o direito de uso de forma temporária – enquanto este mantiver a relação econômica com a plataforma que oferece o serviço.

Portanto, uma vez entendido que os serviços de *streaming* são serviços de comunicação, pois presentes os requisitos de haver um emissor, um receptor, um canal e uma mensagem, os serviços de *streaming* devem ser tributados como os demais serviços de comunicação, como os serviços de televisão à cabo ou via satélite, ou dos pacotes de assinatura de telefonia.

Como já tratado, a Constituição Federal garante aos Municípios a competência para instituir ISS, desde que inseridos em lei complementar.

Não obstante, a própria Constituição Federal conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir ICMS sobre serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Decreto Estadual n° 63.099/17, com determinação de regra matriz de incidência tributária, por meio de Decreto Estadual n° 63.099/17 que observou as disposições do Convênio ICMS 106/17 editadas pelo CONFAZ e não disposição expressa em lei. Decisão de indeferimento reformada. Recurso provido

Considerando a hierarquia das normas proposta por Kelsen, as normas constitucionais possuem hierarquia superior às normas infraconstitucionais com as leis complementares e as leis ordinárias.

A Constituição Federal é clara ao estabelecer a competência estadual e distrital para cobrar ICMS nas operações onerosas com serviços de comunicação. A determinação para a regulamentação do ISS por Lei Complementar não permite ao legislador infraconstitucional subverter o texto constitucional alterando a competência para instituição de quaisquer impostos.

Portanto, a Lei Complementar nº 157 de 2016, é inconstitucional, eis que invadiu a competência de Estados e do Distrito Federal para cobrar ICMS sobre os serviços de comunicação, ao inserir na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 o ponto 1.09³¹ permitindo aos Municípios que tributem o ISS sobre os serviços de *streaming*.

Conclui-se a partir deste estudo que os serviço de *streaming* (*vc não pode falar em operação e serviços, ou é operação ou é prestação de serviços*) , são prestações de serviços de comunicação e, portanto, de competência dos Estados, em razão do que devem ser tributados pelo ICMS, desde que devidamente instituídas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Veiculação de material publicitário em páginas na internet. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. RDDT, 173/153, fev. 2010.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising). RT, 56/65. 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição.

³¹ Lei Complementar nº 116/20031.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Editora Forense. Rio de Janeiro. 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação da Economia Digital. In: PISCITELLI, RT. São Paulo. 2018. Capítulo 09.

GUASQUE, Luiz Fabião. Direito Público: temas polêmicos. Freitas Bastos Editora. 1997.

HARET, Florence. As presunções e a linguagem prescritiva do direito, in *Revista de Direito Tributário*, vol. 97, São Paulo, Malheiros. 2007.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2017.