

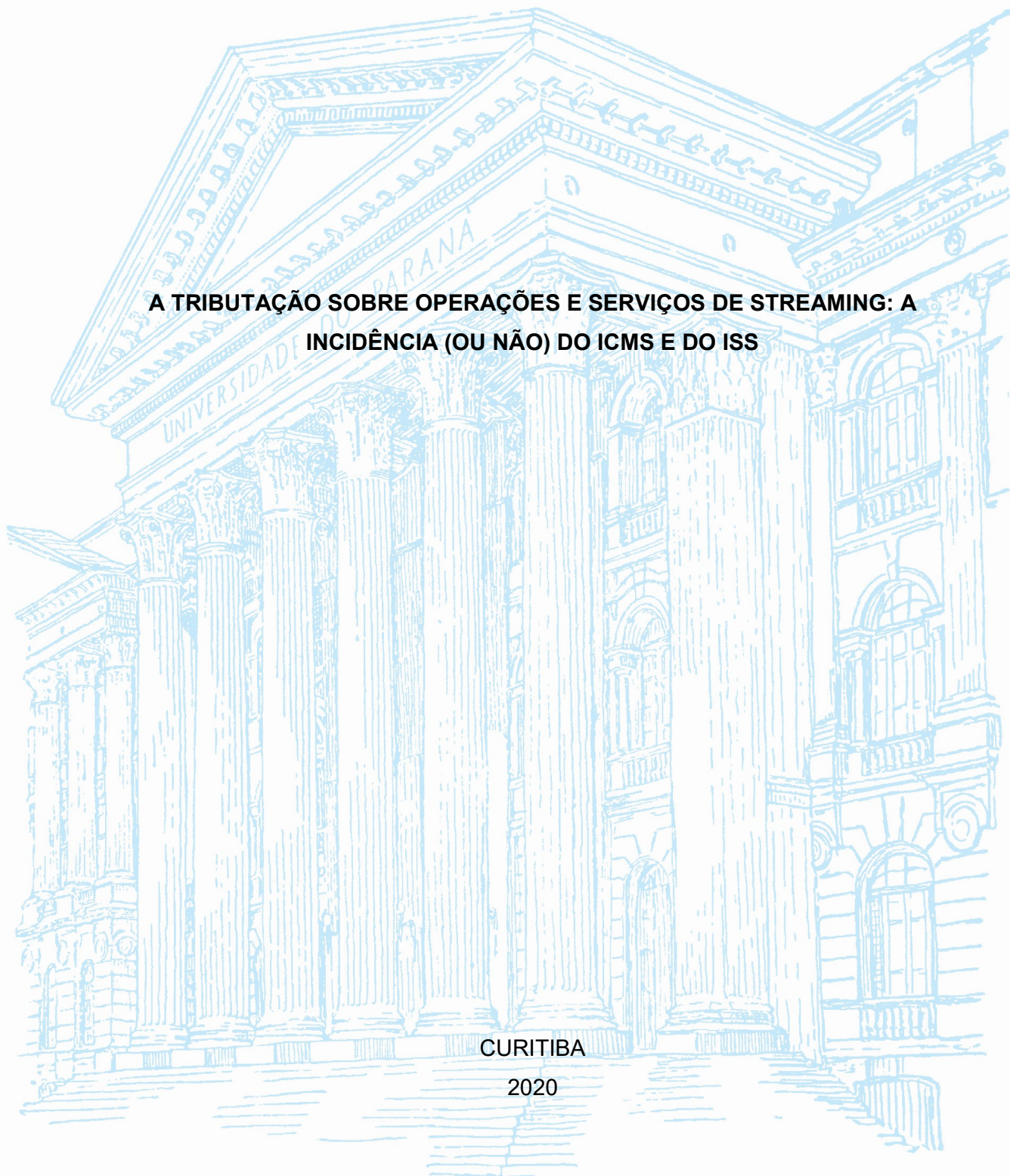
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

EDUARDO WASCULEWSKY RODRIGUES

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES E SERVIÇOS DE STREAMING: A
INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS E DO ISS**

CURITIBA

2020



EDUARDO WASCULEWSKY RODRIGUES

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES E SERVIÇOS DE STREAMING: A
INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS E DO ISS**

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação em MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. José Julberto Meira Júnior

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

EDUARDO WASCULEWSKY RODRIGUES

A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES E SERVIÇOS DE STREAMING: A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ICMS E DO ISS

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação em MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. José Julberto Meira Júnior
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis, UFPR

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____
Departamento _____,

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____
Departamento _____,

Curitiba, 07 de junho de 2020.

RESUMO

O presente ensaio tem como objetivo a análise da regulamentação na seara do Direito Tributário em relação à tributação de operações que realizam a transmissão de dados via Internet, especificamente o *streaming*. À luz dos artigos 155, inciso II e 156, inciso III da Constituição Federal se discute essencialmente quanto à questão do conflito de competência gerado sobre a cobrança de operações e serviços de streaming, instituído como fato gerador de ISS na Lei Complementar nº 116/2003, pela Lei Complementar nº 157/2016 que incluiu tais operações/serviços na competência dos Municípios, dentro rol exaustivo da lista do Anexo I e que, posteriormente, foi também instituído o Convênio ICMS nº 106/2017 que instituiu a cobrança do ICMS pelos Estados. Para tanto, inicialmente, os esforços se dirigem para esmiuçar os conceitos de fato gerador e regra-matriz de incidência tributária. Posteriormente, o estudo se concentra em aplicar os critérios da hipótese e do conseqüente nos tributos ora em análise – ICMS e ISS – identificando-se o conflito de competência, uma vez normas legais abrangeram o mesmo campo de incidência tributária em duas esferas de competências diversas, sendo elas Municipal e Estadual. Tal conflito ainda se acirra diante do debate pela não incidência de quaisquer tributos da operação/serviço sobre streaming e, especialmente por não se verificar insumos suficientes para se concluir, indistintamente, pela inconstitucionalidade acerca da tributação sobre referida operação. Deste modo, utilizando-se do levantamento da evolução do entendimento jurisprudencial brasileiro, intentou-se constatar qual ente federativo possui, constitucionalmente, o direito de tributar sobre as operações e serviços de *streaming*.

Palavras-chave: *Streaming*. Conflito de Competência. Regra-matriz de Incidência. Não-incidência

ABSTRACT

The purpose of this essay is to analyze the regulation of Brazilian Tax Law, specifically on the taxation of operations that perform the transmission of data through the internet, specifically streaming. The issue of the discussion analyses the conflict of competence on those taxations, based on the articles 155, item II and 156, item III of the Federal Constitution, since it was instituted as a taxable event of ISS in Complementary Law n° 116/2003 by Complementary Law n° 157/2016, including such operations/services as competence of Brazilian Counties in the exhaustive list of Annex I and subsequently, the ICMS Agreement n° 106/2017 also instituted the taxation of the same taxable event by the state tax. At the beginning of the analysis, the efforts were focused to scrutinize the concepts of taxable event and matrix rule of tax incidence. Subsequently, the study focuses on applying the hypothesis and consequent criteria in the taxes under analysis – ICMS and ISS – identifying the conflict of competence, since both legal rules covered the same field of tax incidence in two different spheres of competence, counties, and states. The conflict intensifies in face of the debate due to the non-incidence of any taxes at all in operations/services of streaming, especially because there aren't enough inputs to decide indistinctly by the unconstitutionality regarding the taxation of those operations/services. Thus, based on the Brazilian jurisprudential developments, it was attempted to verify which federal entity has constitutionally the right of taxation on streaming operations/services.

Key words: Streaming, conflict of competence, matrix rule of incidence. Non-tax impact.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

LC - Lei Complementar

ISS - Imposto sobre Serviços

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	16
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.2.2 Objetivos específicos.....	19
1.3 JUSTIFICATIVAS	19
1.4 METODOLOGIA.....	20
2 REVISÃO DE LITERATURA	22
2.1 TRIBUTOS: NOÇÕES GERAIS	22
2.1.1 O Fato gerador	23
2.1.2 A Regra Matriz e a Hipótese de Incidência	25
2.1.3 Impostos diretos e indiretos.....	29
2.1.4 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	30
2.1.5 O Imposto sobre Serviços	33
2.2 STREAMING: CONCEITOS E DEFINIÇÕES.....	37
2.2.1 Evolução histórica	37
2.2.2 Conceito	38
2.2.3 A Evolução Tecnológica e o Interesse da Administração Tributária.....	39
2.3 A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ISS OU ICMS SOBRE A OPERAÇÃO DE STREAMING	44
2.3.1 O ICMS e a Lei Complementar nº 106/2017	44
2.3.2 O ISS e a Lei Complementar nº 157/2016	48
2.3.3 A Doutrina e a não incidência de tributos sobre <i>Streaming</i>	51
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Nos últimos anos, o Brasil vinha se recuperando de uma das maiores recessões econômicas de sua história, agravada por crises políticas e escândalos de corrupção que afetaram a sua credibilidade diante de grandes investimentos e aportes de capital estrangeiros, impactando diretamente na arrecadação de tributos, sejam eles Federais, Estaduais ou Municipais.

No entanto, em no ano de 2020, o Brasil e o mundo estão passando por um momento extremamente atípico com a pandemia da doença da COVID-19, um acontecimento que impacta profundamente as políticas fiscais e a credibilidade que o Brasil vinha readquirindo. Desta forma, ao mesmo tempo que o fisco visa desonerar a folha das empresas para evitar demissões em massa e o agravamento de uma crise que, até alguns meses atrás seria impossível de prever, este ainda busca novos meios de aumentar suas arrecadações com novos impostos.

Nesse contexto, nos últimos anos, em virtude do avanço tecnológico surgiram operações cada vez mais comuns por meio de streaming de dados, uma nova modalidade de realizar operações de mercadorias e serviços por meio da transferência eletrônica de dados em massa e chamam atenção do fisco por não possuírem um fato gerador específico. Tendo em vista que nos situamos em um sistema constitucional engessado, inicia-se uma grande discussão sobre o enquadramento da operação, bem como qual ente federativo teria a competência de arrecadação.

A seguir, trazemos breves conceitos de software e download além do streaming, uma vez que, em algum momento poderão se envolver direta ou indiretamente com o conceito de streaming ou com sua operação propriamente dita:

A Lei do *Software* n° 9.609/1998¹, em seu artigo 1, dispõe sobre seu conceito:

¹ BRASIL. Lei n° 9.609 de 19 de Fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. 19 fevereiro 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm> Acesso em: 14 abr. 2020.

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

Já o *download*, é a ação de realizar a transferência de dados de um computador remoto para um computador local e, por fim, o *streaming*, é a transferência de dados na rede com a finalidade de realizar o envio de informações através de servidores para clientes. O *streaming* e o *download* possuem definições muito próximas, porém a diferença consiste em que o primeiro é um meio de transmissão de dados realizada de forma instantânea por meio de uma rede enquanto que, o segundo é realizado por meio de transmissão de dados não instantânea.

Pensando no formato arrecadatório, o fato gerador de todo e qualquer tributo, é a ocorrência deste por si só, que traz a exigência do ônus para o contribuinte. Em suma, o fato é o que ocorre no dia a dia, já a lei, trata de situações ou “tipos” que correm na vida real, fixando o momento do nascimento da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional² afirma, de forma didática no artigo 114, que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Ainda, com a finalidade de incrementar a receita, surge uma “batalha” entre os fiscos municipal e estadual, em que cada um visa enquadrar a nova operação no respectivo fato gerador do tributo que lhe compete (ISS ou ICMS, respectivamente), despertando assim controvérsias, as quais nortearão este trabalho, inclusive pelo disposto na Constituição Federal³, no artigo 155, inciso II e; artigo 156, inciso III, nos termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
(...)

² BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 outubro 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 14 abr. 2020.

³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 abr. 2020

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Os serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios seguem um rol exaustivo das operações elegíveis, conforme o Anexo V da Lei Complementar nº 113/06⁴.

Nesse sentido, extraem-se alguns questionamentos, principalmente no que concerne em determinar a competência do ente federativo, quando ambos reivindicam para si a tributação com o mesmo fato gerador, bem como qual o critério foi adotado pelo legislador e pela jurisprudência nacional no reconhecimento de qual ente (Estado ou Município) possui o direito de arrecadar.

Por fim, com a análise se restringindo as operações e serviços de *streaming*, surge a problemática da presente pesquisa: a quem cabe a competência de cobrar e arrecadar tributos incidentes nas operações e serviços de dados por meio do *streaming*?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral analisar qual ente federativo, municipal ou estadual, detém a legitimidade de arrecadar os tributos incidentes nas operações e serviços de streaming, por meio do ISS ou ICMS, à luz do disposto no artigo 155, II e 156, III da Constituição Federal⁵ e do entendimento da jurisprudência nacional.

⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 14 abr. 2020.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 abr. 2020

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- i. Definir tributo e imposto;
- ii. Uma breve análise dos conceitos e critérios do fato gerador e regra matriz de incidência do ICMS e do ISS;
- iii. Conceituar *streaming* e discorrer sobre o Convênio ICMS n° 106/2017 e a Lei Complementar n° 157/2016, que trata sobre um possível conflito de competência tributária dos entes federativos, levando em consideração os artigos 155, II e 156, III da Constituição Federal⁶, por meio de doutrina e da legislação;
- iv. Consolidar, a partir da análise jurisprudencial do Brasil, a evolução e atual posicionamento adotado concernente à legitimidade municipal ou estadual de pleitear os tributos que lhe competem (ISS ou ICMS) ou ainda, se é possível ou não o enquadramento em tais hipóteses de incidência;

1.3 JUSTIFICATIVAS

A problemática enfrentada no presente trabalho é fator de controvérsia recente, com o surgimento de aplicativos e distribuição de dados *just in time* como *Netflix*, *Amazon Prime Video*, *Spotify*, *Deezer*, entre outros. Tendo em vista que o mundo nunca sofreu avanços tecnológicos tão acelerados como nas últimas duas décadas, pode se afirmar que, não há um tratamento definitivo da matéria, apesar de diversos autores admiráveis e membros do Judiciário abordarem de forma constante sobre o tema de maneira profunda.

Ainda, no âmbito jurídico há a discussão acerca da interpretação a ser dada quanto ao enquadramento do fato gerador, na competência elencada no artigo 155,

⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 abr. 2020

II ou 156, III da Constituição Federal⁷; respeitando as diversas limitações constitucionais do poder de tributar.

Além do mais, se faz necessário abordar o posicionamento doutrinário da matéria para analisar de forma crítica a evolução jurisprudencial do assunto, que é de interesse de toda a sociedade, visto que a alta carga tributária afeta a todos. Por fim, é de suma importância alcançar um entendimento mais próximo aos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, com a finalidade de trazer maior transparência e clareza das decisões jurisprudenciais.

É válido ressaltar que o tema a ser desenvolvido no presente trabalho, além das justificativas supramencionadas de cunho social, há a de caráter pessoal, visando agregar, desenvolver conhecimentos técnicos e atualizar-se do posicionamento jurisprudencial brasileiro.

1.4 METODOLOGIA

Diante do exposto, se faz necessário adotar uma metodologia de pesquisa racional, por meio de experimentos e tentativas sistemáticas de enquadramento do objeto de pesquisa. Segundo Gil, “Como toda atividade racional e sistemática, a pesquisa exige que as ações desenvolvidas ao longo de seu processo sejam efetivamente planejadas”⁸.

Neste liame, a pesquisa a ser realizada será abordada em três etapas. Na primeira, será realizada toda a coleta de material (doutrina e artigos), análise e leitura do que mais se entender necessário ao tema da pesquisa no decorrer dos estudos, principalmente para conceituar e clarificar os aspectos basilares deste estudo.

No segundo momento, far-se-á uma abordagem acerca do possível enquadramento do fato gerador em tributos já existentes, bem como analisar a competência tributária municipal e estadual, conceituando e levantando a legislação

⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 abr. 2020

⁸ GIL, C. A. Como elaborar projetos de pesquisa. *apud* GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. p. 19.

pertinente, investigando de forma mais acentuada os artigos 155, II e 156, III da Constituição Federal⁹ e seus reflexos no ordenamento jurídico brasileiro.

E por fim, será realizado o levantamento e análise da jurisprudência dos tribunais brasileiros acerca da incidência de tributos sobre operações e serviços de streaming, com a finalidade de demonstrar a evolução do tema no decorrer do tempo.

⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abr. 2020

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 TRIBUTOS: NOÇÕES GERAIS

O conceito de tributo, definido no art. 3º do Código Tributário Nacional¹⁰ (CTN), “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹¹.

Em uma abordagem mais detalhada, Leandro Paulsen¹² conceitua que, o tributo trata-se de uma prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público.

Diante do exposto, o trecho citado no artigo em que trata que a incidência tributária é mencionada no trecho “instituída em lei”, Paulo de Barros Carvalho¹³ aborda o tema em que ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese.

Todavia, também vale a ressalva feita por Paulo de Barros Carvalho¹⁴, para quem a inclusão do termo “ou em cujo valor nela se possa exprimir” ampliaria demasiadamente o âmbito das prestações tributárias, uma vez que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal.

¹⁰ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 outubro 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em: 14 abr. 2020.

¹¹ Ibidem.

¹² PAULSEN, L. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹³ CARVALHO, P. B. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. I. 25.

¹⁴ Ibidem. I. 25.

Neste liame, com relação aos tributos, é válido ressaltar que a Constituição Federal¹⁵, em seu artigo 145, estabelece as espécies existentes de tributos vigentes no ordenamento jurídico brasileiro:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Diante do artigo supracitado, é possível verificar a classificação dos tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo, é necessário salientar que, possuem ainda duas subespécies tributárias relacionadas na Magna Carta, nos seus artigos 149 e 148, respectivamente, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Com a breve introdução de quais tributos podem ser instituídos pelos entes federativos, a análise será debruçada única e exclusivamente em cima dos impostos, visto que as taxas, contribuições sociais e de melhoria, bem como empréstimos compulsórios não são parte do escopo do projeto apresentado.

2.1.1 O Fato gerador

O estudo do direito tributário brasileiro gira em torno da análise do fato gerador, visto que este é imprescindível para gerar a obrigação tributária. Para tanto, no decorrer desse tópico elucidaremos a teoria do fato gerador e de sua ocorrência.

De forma didática Ricardo Alexandre¹⁶, aborda o conceito da palavra fato referindo-se a algo que ocorre de forma concreta em nossa realidade, sem a utilização de redundâncias como “o fato é verdadeiro”, uma vez que se “é fato”, tal informação é verdadeira. Em outras palavras, o fato gerador de todo e qualquer tributo, é a ocorrência deste por si só, trazendo a exigência do ônus para o contribuinte.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 mai 2020.

¹⁶ ALEXANDRE, R. Direito tributário esquematizado. 7.ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Método, 2017. p. 332.

Deste modo, para que o fato gerador possa se tornar uma obrigação tributária, este deve se enquadrar nas hipóteses e situações tipificadas e dispostas em lei pelo legislador, fixando de forma precisa e inequívoca o momento do nascimento da obrigação tributária, desde que respeitados alguns dos elementos básicos constitucionais do fato gerador, sendo eles a legalidade, irretroatividade e a isonomia.

- a) Legalidade: Este princípio pode ser considerado como um dos mais importantes limitadores aos governantes na seara do direito tributário brasileiro. Nas palavras de Miranda *apud* Sabbag¹⁷, “é um princípio fundantes dos demais, irradiando uma carga valorativa de calibragem, no modulado convívio Fisco versus contribuinte”. Deste modo, este princípio encontra-se implícito na Magna Carta de 1988¹⁸, no artigo 150, vedando aos entes federativos que exijam ou aumentem tributos sem previsão legal, impondo que o Estado que seguindo única e exclusivamente a lei positivada, visando a proteção do contribuinte aos abusos do Fisco. Ainda, O Código Tributário Nacional¹⁹ afirma expressamente no art. 114, que o fato gerador da obrigação principal é uma situação definida em lei, imprescindível e suficiente para que ocorra a obrigação principal e, quando se tratar da obrigação acessória, o artigo 115 do mesmo Código traz que o fato gerador surge da simples prática ou abstenção do que não configura a obrigação principal;
- b) Irretroatividade: Tal princípio tem como objetivo definir a aplicação da lei no momento em que ocorre a cobrança do tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁰, tal princípio tem a finalidade de:

“...obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios.”

¹⁷ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. L.62.

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abr. 2020

¹⁹ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normal gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 outubro 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm>. Acesso em: 17 mai 2020.

²⁰ CARVALHO, P. B. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. I. 74.

Ainda, para Sabbag²¹, “deve a autoridade fiscalizadora valer-se da lei que antecede os fatos geradores aos quais ela se refere”, ou seja, a lei que instituiu o fato gerador que deste nascerá uma obrigação tributária deve, obrigatoriamente, respeitar a ordem cronológica dos fatos;

- c) Isonomia: Outro dos princípios básicos instituídos na Magna Carta de 1988²² direcionado especificamente as normas tributárias, trata-se no artigo 150, II nos termos em que é vetado instituir o tratamento desigual entre os contribuintes. Tal princípio visa evitar e afastar qualquer vício na norma jurídica tributária que define a instituição do fato gerador, por qualquer critério discriminatório entre os contribuintes.

2.1.2 A Regra Matriz e a Hipótese de Incidência

A regra matriz é um instrumento criado pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho que, com seus estudos e análises aprofundadas na escrita dos artigos instituidores de tributos, observou e identificou uma padronização nas informações dispostas no Código Tributário Nacional com o objetivo de realizar a análise do fato gerador do tributo, de acordo com suas características essenciais.

Já a hipótese de incidência, é uma situação descrita na lei de forma abstrata, indicando a possibilidade do fato ocorrer (ou não) e, conseqüentemente, concretizar o fato gerador do tributo e determinar o nascimento da obrigação tributária. Em suma, nas palavras de Sabbag²³, a hipótese de incidência tem como característica principal a sua abstração, opondo-se à concretude fática e que está propenso a possibilidade do surgimento de uma relação jurídica-tributária.

A Aurora Tomazini de Carvalho²⁴, em sua tese de dissertação aborda de forma concisa as proposições e critérios descritivos elencados por Paulo de Barros Carvalho utilizadas pelo legislador na norma. Tendo em vista que a hipótese de incidência do tributo está vinculada a um acontecimento ou fato em determinado

²¹ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. L.951.

²² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abr. 2020

²³ SABBAG, op. cit., l.949.

²⁴ CARVALHO, A. T. Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). 2009. p.281. Dissertação (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

momento, esta deve possuir, nas palavras de Aurora, três requisitos: “(i) propriedades da ação nuclear deste acontecimento; (ii) do local; e (iii) do momento que ele ocorre; caso contrário, é impossível identificá-lo precisamente”.

Em outras palavras, o acontecimento é vinculado ao critério material, espacial e temporal. Ainda, o fato gerador consumado no tempo cria uma relação jurídico-tributária entre os sujeitos ativo e passivo da relação que, na prática, são identificados como o contribuinte – aquele que tem a obrigação tributária perante o fisco – e o sujeito ativo – é o credor da obrigação, com o poder de cobrança perante este primeiro.

Com base nos conceitos macros apresentados anteriormente, ao tratarmos da regra-matriz de incidência, Aurora Tomazini sintetiza, o conceito das palavras que compõe regra-matriz de incidência, nos seguintes termos:

“emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção de linguagem jurídica contra. E “de incidência, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.”

A regra-matriz de incidência é determinada sempre por um esquema padrão, com critérios estáticos, que viabiliza identificar de forma assertiva as normas jurídicas que tenham um padrão a ser seguido. Para realizar tal tarefa, as informações a serem analisadas são divididas em dois grupos principais.

O primeiro deles trata-se da hipótese, a qual é vinculada a três critérios já citados anteriormente, sendo eles: material, espacial e temporal. O critério material na norma legal é o que conhecemos no português como predicado verbal, ou seja, quando o núcleo da frase ou expressão é um verbo ou locução verbal como, por exemplo, fazer (ou deixar de fazer) algo ou alguma coisa.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho²⁵, ressalta que para a análise do critério material, o verbo sempre estará vinculado a um complemento do predicado, para que assim, tal ação praticada se enquadre perfeitamente na descrição normativa de um ato.

²⁵ CARVALHO, P. B. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. I. 112.

Nessa linha, Aurora Tomazini²⁶ nos chama a atenção para o fato de que não apenas verbos que demonstram uma ação demarcam a materialidade do fato, mas também aqueles que exteriorizam o estado de alguém, no nosso caso, do contribuinte. Ainda, a autora traz breves definições acerca da ação e do estado, em que: “A ação é uma atividade refletida (...). Já o estado é considerado uma atividade espontânea, porque o sujeito se encontra em certa condição e não emite qualquer estímulo cerebral para modificá-la”.

Deste modo, podemos concluir que é possível identificar o critério material na norma positivada quando identificamos ações ou estados inerentes a alguém que, em conjunto com os critérios espaciais e temporais praticará o fato que gere a obrigação tributária.

Na hipótese, o critério espacial é um limitador de espaço, para que uma referida ação aconteça em determinada área descrita de forma explícita ou implícita na norma jurídica objeto de análise. Destaca-se que o critério espacial não precisa necessariamente indicar um ponto específico no espaço para sua ocorrência, mas também para uma região ou intervalo territorial²⁷.

No terceiro critério da hipótese, o temporal, busca identificar o exato momento no tempo, seja ela em um intervalo ou um ato/estado continuado em que o fato gerador ocorre, criando um vínculo jurídico. Nessa linha, novamente Aurora Tomazini²⁸, aborda que o critério temporal aponta para “o instante em que se considera consumado o acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico, a fim de que se possa identificar a norma a ser aplicada”, disposto assim como o critério espacial, de forma implícita ou explícita na norma legal.

No grupo que abrange a consequência, há dois critérios a serem abordados pela regra-matriz de incidência, o critério pessoal e prestacional. O primeiro, trata sobre os sujeitos vinculados pela relação jurídico-tributária, quais são o sujeito ativo e passivo. O sujeito ativo, representado de forma abrangente pelo fisco, é o credor da obrigação jurídico-tributária pelo ente federativo competente.

Já o sujeito passivo, é aquele considerado como devedor da prestação pecuniária decorrente da ação realizada ou estado que se encontra e que cumpriu

²⁶ CARVALHO, A. T. Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). 2009. p.289. Dissertação (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

²⁷ Ibidem, p.293.

²⁸ Ibidem, p.302.

todos os requisitos para praticar o fato gerador da obrigação tributária constante na norma legal. De acordo com Aurora Tomazini²⁹:

“Como a regra matriz é uma norma padrão de incidência, ou seja, um modelo aplicável a casos concretos, dificilmente encontraremos em seus enunciados notas pessoais de caráter tão genérico, que apontem para todos os membros da coletividade. Encontramos sim, uma demarcação geral, delimitadora de uma classe, mas que concretamente assinala sujeitos específicos (ex: todos aqueles que auferirem renda, todos aquele que causarem danos, todos aqueles que forem lesados; todos os sócios da empresa x, etc.), de modo que, se um sujeito se enquadrar no conceito da classe, fará parte da relação jurídica a ser instituída. (ex: Fernando, que auferiu renda; Arthur que causou o dano, André, que foi lesado; Fábio, que é sócio da empresa x; etc.).”

Deste modo, podemos concluir que, na regra-matriz de incidência, o critério pessoal, ao buscar identificar o sujeito passivo, é impessoal pois delimita o alcance da norma para determinadas pessoas que, ao praticarem o fato gerador tornam-se vinculadas a uma obrigação tributária.

Por fim, o critério prestacional visa definir e delimitar juridicamente a obrigação que deverá ser cumprida pelo sujeito passivo em favor ao sujeito ativo, sempre indicados por verbos e condutas. Paulo de Barros Carvalho trata ainda, de critérios quantitativos de não quantitativos em que o primeiro, trata de delimitar um valor ou quantidade a ser paga de tributos ao sujeito ativo e, no segundo, tratam de obrigações acessórias positivadas que obriga, por exemplo, a entrega de documento que comprove o recolhimento do tributo.

Para o presente estudo, abordaremos de forma específica o critério quantitativo, qual delimita os valores a serem pagos a título de tributo decorrentes dos aspectos do fato que originou a obrigação e está descrito na hipótese da regra-matriz de incidência. Aurora Tomazini³⁰ ainda, ao exemplificar o critério prestacional demonstra que, o legislador traz diretrizes para determinar os atributos quantitativos como, por exemplo, o percentual de 15% a ser pago a título de tributo sobre o ganho de capital de até R\$ 5.000,00 sobre a venda de um veículo.

²⁹ CARVALHO, A. T. Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). 2009. p.302. Dissertação (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

³⁰ Ibidem, p.310.

2.1.3 Impostos diretos e indiretos

Antes de abordarmos os tributos que aqui serão esmiuçados, se faz necessário partirmos de alguns conceitos “macros” para contextualizar sobre os tipos de impostos que possuímos no ordenamento jurídico brasileiro e, quais serão abordados no presente estudo.

Inicialmente, a classificação dos impostos em um formato “macro”, pode ser segregada entre impostos diretos e indiretos. O primeiro, é o imposto que não têm reflexos posteriores, uma vez que a sua carga econômica é suportada diretamente pelo contribuinte, que praticou o fato gerador do tributo. Já o segundo, ocorre quando o ônus tributário tem repercussão em um terceiro, em que o imposto é suportado pelo contribuinte de fato e não onera o contribuinte de direito.

A discussão acerca dos impostos diretos e indiretos percorre um longo caminho na história. Diante disso, podemos extrair algumas lições brilhantes transmitidas por Stuart Mill, que aborda em seu livro *Princípios de Economia Política* (1848) *apud* Hugo de Brito³¹:

Um imposto direto é aquele cobrado exatamente das pessoas que se tenciona ou se deseja que o paguem. Impostos indiretos são aqueles que são cobrados de uma pessoa, na expectativa ou com a intenção de que esta se indenize à custa de outra, tal como o imposto de consumo ou as taxas alfandegárias. O produtor ou o importador de uma mercadoria é intimado a pagar um imposto sobre esta, não com a intenção de cobrar dele uma contribuição especial, mas com a intenção de taxar, por seu intermédio, os consumidores da mercadoria, dos quais, como se supõe, ele recuperará o montante, aumentando o preço da mesma.

Diante do exposto e, conforme Sabbag³² *apud* Nogueira, expõe de forma resumida, que:

“o imposto direto é aquele que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo que “a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando “o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte”.”

³¹ MACHADO SEGUNDO, H. B. Ainda a Restituição dos Tributos Indiretos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, p. 223-259. 2012. ISSN: 2182-7567. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359>>. Acesso em: 17 mai 2020.

³² SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. I. 559.

Desta forma, de acordo com o objeto de estudo do presente trabalho, abordaremos exclusivamente a área dos impostos indiretos nos tópicos a seguir, mais especificamente o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS).

2.1.4 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS, ou Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, é um tributo previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988³³, qual limita a competência para instituir os impostos relativos a essa operação, nos seguintes termos:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.”

Ainda, a Lei Complementar 87/96³⁴, conhecida como Lei Kandir, traça as diretrizes gerais do referido tributo – uma vez que nosso país tem proporções continentais e conta com 26 unidades federativas e o Distrito Federal – com o objetivo principal de evitar a guerra fiscal e que os estados dispusessem suas próprias leis de forma desproporcional em detrimento das demais unidades federativas.

É de suma importância delimitarmos nossas análises sobre o ICMS, de acordo com escopo do projeto apresentado. Tendo em vista que o referido tributo abrange diversas operações, nossas análises limitar-se-ão aos termos do artigo 1 da Lei Kandir³⁵ e estritamente àquelas que tratam acerca de mercadorias, constantes no artigo 2, I e §1, I da mesma lei, destacado a seguir:

³³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 mai. 2020.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências. 13 setembro 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 17 mai. 2020.

³⁵ Ibidem.

“Art. 1. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias(...)

Art. 2. O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias(...)

(...)

§1 O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior, por pessoa jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade.

Diante da limitação acima elencada, daremos início as análises do ICMS com base na regra-matriz de incidência tributária e seus critérios. Deste modo, partimos das análises do imposto pelo critério material disposto da seguinte forma: “operações relativas à circulação de mercadorias”, podendo visualizar que, o legislador traz a materialidade da hipótese de incidência de forma abstrata.

Conforme comentamos anteriormente, é possível identificar que o critério material, neste caso, é a ação realizada por alguém representada pela palavra “operação” que ocorre a partir de um fato jurídico tributário decorrente de um negócio jurídico que ocorre a transferência da propriedade da mercadoria. Deste modo, fica claro que o sujeito passivo será aquele que realizar movimentação jurídica da mercadoria, ensejando na operação de circulação desta como, por exemplo, uma montadora de veículos que realiza a operação de venda de veículos para a concessionária credenciada.

O critério espacial tem a responsabilidade de indicar em qual lugar e quais casos irão configurar a incidência do ICMS e, não menos importante, configurar qual unidade federativa possui competência para exigí-lo. Nesse caso, o lugar em que o estabelecimento comercial se encontra localizado, em regra geral, é o fator determinante para identificar o referido critério e, conseqüentemente, se sujeitar a lei estadual do local do estabelecimento.

Já no critério temporal as definições do negócio jurídico impactarão diretamente quais as circunstâncias que o ICMS incidirá. Deste modo, referido imposto é devido a partir do momento que ocorre a efetiva transferência da propriedade do estabelecimento para o consumidor. Nessa linha, Eduardo Sabbag³⁶ conceitua que a circulação “é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas circulação jurídica do bem)”, deixando claro que o

³⁶ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. I. 1541.

legislador explicita o momento em que o fato gerado ocorre, elevando-o a um fato jurídico.

Determinados os critérios da hipótese, damos inícios às análises dos critérios do consequente dentro do dispositivo legal do ICMS. O sujeito ativo no critério pessoal, é definido no art. 1 da Lei Complementar 87/96³⁷, em que determina a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o imposto acima citado. Já o sujeito passivo identificado no mesmo critério é definido no artigo 4 da mesma lei, definido nos seguintes termos:

“Art. 4. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Diante disso, é visível que o legislador, delimita que não são todas as pessoas que se tornarão contribuintes do ICMS, apenas aquelas que, conforme nosso objeto de análises, realizar operações de circulação de mercadoria de forma frequente e com a finalidade de comercialização.

Por fim, o critério quantitativo está determinado na legislação do ICMS pela base de cálculo do tributo e pela alíquota aplicável, esta última de acordo com a operação realizada e a legislação de cada estado. Nesta linha, o valor da base de cálculo do ICMS é determinado com base no fato gerador do imposto, conforme explicita Eduardo Sabbag³⁸:

“A base de cálculo pode ser:

- a) *o valor da operação*, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) *o preço do serviço*, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;
- c) *o valor da mercadoria ou bem importado*, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de cambio utilizada para cálculo do imposto de importação e, acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.”

³⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências. 13 setembro 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 17 mai. 2020.

³⁸ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. I. 1548.

Desta forma, se tratando da operação de circulação de mercadorias e, com base na Lei Complementar 87/96³⁹, no inciso I, do artigo 13, a base de cálculo que deve ser considerada é o valor da operação.

A Constituição Federal de 1988⁴⁰, artigo 155, § 2º, incumbiu ao Senado Federal a responsabilidade de definir as alíquotas mínimas e máximas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais do ICMS, o qual tratou do tema na Resolução Federal do Senado nº 22 de 1989⁴¹ nos termos abaixo:

“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. (grifo nosso)
Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:
I – em 1989, oito por cento;
II – a partir de 1990, sete por cento. (grifo nosso)

Deste modo, as alíquotas do ICMS incidentes nas operações realizadas dentro do mesmo estado ficaram a critério da respectiva unidade federada como, por exemplo, a região sul, nos estados do Paraná e Rio Grande do Sul determinaram a alíquota de 18% e, o estado de Santa Catarina, optou pela alíquota de 17%. As alíquotas interestaduais também ficaram a critério dos estados, desde que respeitada a alíquota mínima de 7%, estabelecida pela Resolução supracitada e os critérios de competência como, por exemplo, uma operação de circulação de mercadorias originárias do Paraná com destino à Santa Catarina, possui a alíquota de 12% e, partindo do mesmo estado mas com destino ao Distrito Federal, possui uma alíquota de 7%.

2.1.5 O Imposto sobre Serviços

³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências. 13 setembro 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 17 mai. 2020.

⁴⁰ BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 jun 2020.

⁴¹ BRASIL. Resolução Federal do Senado nº 22 (1989). Institui alíquotas do ICMS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm>. Acesso em: 12 jun. 2020.

O ISS, ou Imposto sobre serviços tem sua base legal na Constituição Federal de 1988⁴², artigo 156, inciso III, qual determina a competência dos Municípios para a instituição sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155,II, definidos em lei complementar”, ou seja, abrange todo e qualquer serviço que não é abarcado pelo ICMS, por meio de rol exaustivo constante no Anexo I da Lei Complementar 116/2003⁴³.

A referida LC, tem a finalidade determinar os aspectos gerais do ISS, apesar de ser controverso conforme destacado por Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo⁴⁴, uma vez que há um conflito entre a autonomia municipal para instituição do imposto e a predeterminação realizada pela LC que estipula quais serviços são tributáveis, qual não será discutido no presente projeto.

Ainda, o legislador trouxe diretrizes uma vez que, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE⁴⁵, o Brasil conta com 5.570 municípios e assim, delimitou alguns aspectos. Nessa linha, Regina Helena Costa *apud* Eduardo Sabbag⁴⁶ explica a razão da existência da Lei Complementar 116/2003:

“Outro aspecto relevante é o traduzido na preocupação constitucional com a uniformidade da disciplina do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Com efeito, considerando-se a existência de mais de 5.500 Municípios no País, a Lei Maior, a par de dedicar diversas normas a respeito, cuidou de atribuir à lei complementar o regramento de alguns aspectos dessa imposição fiscal, restringindo, assim, a liberdade do legislador municipal”.

Diante do exposto, pode-se perceber que o ente municipal ficou limitado a legislar sobre o ISS por meio de Lei Ordinária, podendo este recepcionar todos itens que entender cabível do Anexo I da Lei Complementar 116/2003⁴⁷ ou aquele que entender necessário, mas não poderá instituir serviços que não se encontram arrolados na referida legislação.

⁴² BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 jun 2020.

⁴³ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 12 jun. 2020.

⁴⁴ PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. Impostos: federais, estaduais e municipais. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. L.136.

⁴⁵ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html?view=municipio>>. Acesso em 12 jun. 2020.

⁴⁶ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. I. 1471.

⁴⁷ Constituição Federal (1988), op. cit.

Deste modo, é de suma importância qualificarmos a regra-matriz da hipótese de incidência do ISS nos mesmos moldes de análises do ICMS para nos utilizarmos dos critérios já elencados anteriormente.

Inicialmente, ao realizar a análise do critério material – o primeiro dos três que tratam sobre a hipótese – disposto no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003⁴⁸ nos seguintes termos:

“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.”

Em linha com os ensinamentos já trazidos, o critério material é determinado pela ação ou estado que o verbo define sempre acompanhado de um complemento, ou seja, ao analisar o artigo supracitado, pode-se identificar que a ação do verbo “prestar” por si só, não individualiza o possível contribuinte, entretanto, quando analisado o verbo e o complemento “prestar serviços”, este delimita o critério material e qual ação o possível contribuinte deverá realizar para estar vinculado à obrigação tributária do ISS, desde que não abrangidos pelo ICMS.

É válido destacar que o ISS recairá sobre a efetiva prestação de serviços e não a partir do vínculo jurídico entre prestador e tomador do serviço. Neste liame, Aires F. Brito *apud* André Rodrigues Pereira da Silva⁴⁹ destaca que:

“...a norma tributária do ISS não deve incidir sobre a relação jurídica privada entre prestador e tomador, mas sobre a atividade de prestação de serviço, pois se assim fosse, bastaria contratar o serviço que o imposto já seria devido, passando o ISS a ser um tributo sobre contratos.”

Portanto, o ilustre autor deixa claro o critério material do Imposto sobre Serviços, limitando o critério material.

No segundo momento, o critério espacial do ISS é delimitado pelo caput do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003⁵⁰:

⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 12 jun. 2020.

⁴⁹ SILVA. A. R. P. A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS. Revista Âmbito Jurídico n. 158. 2017. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-e-o-imposto-sobre-servicos-iss/>>. Acesso em: 12 jun. 2020.

“O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestado, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:”

Desta forma, o legislador não define apenas um critério espacial, mas sim quatro, de acordo com o serviço prestado pelo contribuinte, da seguinte forma: (i) local do estabelecimento prestador, (ii) local do domicílio do prestador; (iii) local do estabelecimento do tomador; e (iv) local do serviço prestado.

O critério temporal, último da hipótese, determina que, a obrigação tributária do ISS entre os sujeitos surge da ação de prestar um serviço que, nas palavras de Paulsen e Melo⁵¹, implica em um “fazer” mediante esforço pessoal, advinda da força manual ou mediante utilização de material. É válido ressaltar que nem contrato realizado entre as partes, nem o pagamento antecipado é configurado fato gerador do ISS.

Já nos critérios do consequente, encontra-se disposto, primeiramente, o sujeito ativo, conforme artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003⁵², sendo os Municípios e o Distrito Federal competentes (este último tem competência cumulativa, tendo em vista poder arrecadar tributos estaduais e municipais) e passivo, no artigo 5º da mesma Lei, em que o “contribuinte é o prestador do serviço” que, nas palavras de Silva⁵³, conclui:

“Quando se refere a expressão “serviços”, tira a liberdade do legislador eleger aleatoriamente sujeitos passivos do tributo que não estejam envolvidos na relação jurídica negocial (prestador e tomador).”

Em outros termos, o sujeito passível sempre estará vinculado a obrigação jurídica, sendo aquele que presta o serviço ou aquele que o contrata.

⁵⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 13 jun. 2020.

⁵¹ PAULSEN. L; MELO, J. E. S. Impostos: federais, estaduais e municipais. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. L.135.

⁵² Op. cit.

⁵³ SILVA. A. R. P. A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS. Revista Âmbito Jurídico n. 158. 2017. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-e-o-imposto-sobre-servicos-iss/>>. Acesso em: 13 jun. 2020.

Por fim, em se tratando do critério quantitativo do consequente, o legislador, na LC nº 116/2003⁵⁴, artigo 7º, determinou que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Por fim, no que se refere à carga tributária para cobrança do ISS, a Magna Carta⁵⁵ no artigo 156, § 3º, inciso I, transmitiu a responsabilidade de determinar as alíquotas para a LC nº 116/2003⁵⁶ que, por sua vez, trouxe nos artigos 8º, II e 8º-A, a alíquota máxima de 5% e mínima de 2%, respectivamente.

Com tais diretrizes, o Município e o Distrito Federal estão limitados às referidas alíquotas do imposto municipal, no entanto, podem variar de acordo com o serviço prestado no Município. A exemplo disto, ao analisar a Lei Complementar nº 40/2001⁵⁷ do Município de Curitiba, artigo 4º é possível verificar a variação das alíquotas, tais como: (i) transporte coletivo possuem alíquota do ISS fixada em 2%; (ii) serviços de vigilância são fixados em 2,5%; (iii) operadoras de planos de assistência à saúde contam com a alíquota de 4% e; (iv) os demais serviços, não elencados de forma exaustiva nos incisos I a III do artigo supracitado, contam com a alíquota de 5%.

2.2 STREAMING: CONCEITOS E DEFINIÇÕES

Faltou uma introdução neste tópico, falando que neste ponto entraremos mais especificamente no assunto do trabalho, trazendo as definições do que seria o streaming.

2.2.1 Evolução histórica

O *streaming* sofreu uma das maiores evoluções tecnológicas na última década, sendo conhecida mundialmente pela Netflix, que popularizou a ferramenta ao deixar de realizar suas entregas de DVD's à domicílio pelos correios para

⁵⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 13 jun. 2020.

⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 jun 2020.

⁵⁶ Op. cit.

⁵⁷ CURITIBA (Município). Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre tributos municipais. 18 dezembro 2001. Legislação do Município de Curitiba, Paraná. Disponível em: <<https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00293800.pdf>> Acesso em: 13 jun. 2020.

disponibilizar filmes e séries no formato “*on demand*” diretamente pela internet. Grande parte das pessoas acreditam equivocadamente que tal empresa foi a precursora que revolucionou e inventou esse serviço, no entanto, a tecnologia surgiu antes mesmo da fundação da Netflix.

O exato momento do surgimento dessa tecnologia⁵⁸ é um tanto incerto, há registros de que na primeira década de 1990 o serviço já existia. No entanto, a tecnologia disponível não era suficiente para entregar as informações com qualidade. Com o avanço da tecnologia através dos anos, a internet o aumento da capacidade de transmissão de volume de dados e novos meios de compactação de arquivos, fizeram que as informações transmitidas não perdessem a qualidade e fossem entregues quase que instantaneamente.

2.2.2 Conceito

Tecnicamente, o *streaming* é uma tecnologia, que Tamires de Oliveira e Paulo Ranieri⁵⁹ definem nos seguintes termos:

“vale-se de um fluxo de dados de um servidor, através do disparo contínuo de conteúdos audiovisuais, que são captados e carregados em trechos contínuos de vídeo na tela, sem interrupções. A ideia central é que o servidor e o *player* sejam colocados como um time, fazendo com que os dados sejam transmitidos em tempo real.”

Nessa linha, o streaming pode ser considerado nas palavras de Lira⁶⁰, como simplesmente uma forma de distribuição de dados que, em sua grande maioria são de multimídia e são transmitidos através de uma rede por meio da transmissão de pacotes de dados.

Na prática o *streaming* funciona da seguinte maneira: os dados são transmitidos de forma contínua para que o indivíduo, por meio de uma conexão de

⁵⁸ COUTINHO. M. Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0. 2014. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>> Acesso em: 17 jun. 2020.

⁵⁹ OLIVEIRA. T. C. de; RANIERI. P. R. As redes de streaming e a mudança no cenário de consumo de conteúdos audiovisuais. 2017. Disponível em: <<http://eventoscopq.mackenzie.br/index.php/jornada/xiii/jornada/paper/download/381/350>>. Acesso em 17 jun. 2020.

⁶⁰ LIRA. M. A Tributação de Softwares, Streaming e Publicidade Digital: Análise Legal e Jurisprudencial. 2017. Disponível em: < <https://mlira13.jusbrasil.com.br/artigos/599395979/a-tributacao-de-softwares-streaming-e-publicidade-digital>>. Acesso em 17 jun. 2020

rede, tenha a disponibilização das informações quase que momentaneamente enquanto que o restante dos dados ainda estão sendo enviados.

O *streaming* pode ser disponibilizado para o indivíduo de duas maneiras: por meio de *broadcast* ou no formato *on demand*. O primeiro é, basicamente a transmissão ao vivo das informações a partir do evento que está ocorrendo em tempo real – um exemplo disso nos dias de hoje, são as populares *lives* apresentadas pelos artistas na plataforma do Youtube no momento em que muitos países passam por políticas públicas de distanciamento e isolamento social. O segundo, ocorre quando o usuário escolhe, por exemplo, uma série na plataforma AmazonPrime ou Netflix, em que os arquivos armazenados em nuvem são descarregados para o dispositivo utilizado pelo indivíduo quase que momentaneamente e que não dispõe de espaço de armazenamento no dispositivo.

É válido ressaltar que não se deve confundir o *streaming* com *download*⁶¹, o grande diferencial entre estes é que o *streaming* executa os dados transmitidos – desde que haja uma conexão de qualidade com a internet – sem que haja a necessidade de arquivá-los em disco rígido, enquanto que o *download* ocupa espaço de armazenamento do dispositivo utilizado pelo indivíduo.

2.2.3 A Evolução Tecnológica e o Interesse da Administração Tributária

Com o avanço tecnológico ocorrido nas últimas décadas foram desenvolvidas tecnologias disruptivas que mudaram completamente a maneira de fazer determinadas coisas. Um grande exemplo disso é a própria evolução da capacidade de armazenamento de dados que, no final da década de 90, eram armazenadas uma quantidade mínima de informações dentro de um CD e que hoje, quando utilizado um cartão de memória, o armazenamento é milhares de vezes maior em um componente físico muito menor.

O impacto que a facilidade e o acesso à tecnologia criaram não mudou apenas o modo de enviar e receber um grande volume de informações, mas também impactou a cultura e o estilo de vida das pessoas. Fato este que – segundo

⁶¹ LATTO. N. O que é streaming?. 2020. Disponível em: <<https://www.avg.com/pt/signal/what-is-streaming>> Acesso em: 17 jun. 2020.

o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – em 2016⁶², 116 milhões de brasileiros, que representam 64,7% da população possui acesso à internet e, em 2019⁶³, já alcançou 134 milhões, chegando a 74% da população.

Deste modo, grande parte da população consegue realizar muitas tarefas que antes demandava ir fisicamente ao lugar para realizar, por exemplo, pagamento de conta ou locar um filme e que hoje podem realizar pagamentos via aplicativos em *smartphones* e assistir filmes e séries de seu interesse selecionando os produtos na palma de sua mão.

Nesta linha, algumas atividades se popularizaram e chamaram a atenção da administração pública que, observava um crescimento exponencial da transmissão de dados e informações pela internet, principalmente via *streaming*, e conseqüentemente visualizavam o aumento da movimentação financeira em torno dos produtos oferecidos por empresas inovadoras e disruptivas não tinham sua principal fonte de renda tributada.

Deste modo, a administração pública brasileira voltou seus olhares com mais afinco para estas operações, com o principal objetivo de enquadrá-las em uma das espécies tributárias legais vigentes e tributá-las.

Apesar do surgimento do interesse por parte do fisco tenha surgido há alguns anos, é válido ressaltar que, um acontecimento em escala global no ano de 2020 impactou ainda mais no aumento da utilização de plataformas via *streaming*. O surgimento da pandemia causada pelo COVID-19 – vírus causador de infecções respiratórias descoberto no último dia do ano de 2019, na China – em vários países do mundo e no Brasil, escancarando crises de saúde e despreparo dos governos para lidar com situações atípicas, impactando também a economia global.

Desta forma, reacende um alerta em questão da cobrança de impostos sobre as operações de *streaming* que, de forma controversa têm sido instituídas pela administração pública. Os Municípios, com o respaldo da edição da LC nº

⁶² DEMARTINI. F. Brasil tem 116 milhões e usuários de internet, afirma IBGE. 2018. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/internet/brasil-tem-116-milhoes-de-usuarios-de-internet-afirma-ibge-108612/>> Acesso em: 19 jun. 2020.

⁶³ BRIGATTO. G. Acesso à internet cresce no Brasil, mas 28% dos domicílios não estão conectados. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/05/26/acesso-a-internet-cresce-no-brasil-mas-28percent-dos-domicilios-nao-estao-conectados.ghtml>> Acesso em: 19 jun. 2020.

116/2003⁶⁴ através da LC nº 157/2016⁶⁵ iniciaram a cobrança do ISS, considerando a operação de *streaming* como uma prestação de serviço de tecnologia e, os Estados também estabeleceram de sua competência a operação supracitada e passível de cobrança de ICMS, com a instituição do Convênio ICMS nº 106/2017, considerado como uma operação “normal” de mercadorias.

2.2.4 Streaming, serviço ou mercadoria na ótica do Direito Econômico?

Diante da breve introdução e, antes de adentrarmos nas análises acerca da incidência ou não do ISS ou ICMS sobre o *streaming*, se faz necessário traçar breves aspectos sobre o conceito jurídico e econômico de serviço. Para o direito constitucional, o conceito de serviço é advindo do código civil que traz como determinante para seu enquadramento estar vinculado estritamente a uma obrigação de fazer, de forma que Paulsen e Melo⁶⁶ afirmam que a conceituação de serviço pela Constituição não causa problema para operador de direito, uma vez que pode se utilizar das obrigações de dar e de fazer para separar os campos de incidência tributária. Nesse liame, Sabbag *apud* Regina Helena Costa⁶⁷ apresenta o conceito de serviço na ótica do código civil:

“Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, rege-se-á por suas normas (art. 593) e que ‘toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’ (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*”.

É claro que a doutrina buscou vincular a prestação de serviço com uma obrigação de fazer, de acordo com o direito privado. Tal definição tem peso quando

⁶⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22 jun. 2020.

⁶⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar 116/2003, que instituiu o ISSQN e dá outras providências. 29 dezembro 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 22 jun. 2020.

⁶⁶ PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. Impostos: federais, estaduais e municipais. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. L.135.

⁶⁷ SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. L.1488.

constatamos que o próprio CTN⁶⁸, em seus artigos 109 e 110, permite que se utilize das definições, conteúdos e alcance do instituto determinado pelo direito civil, desde que não seja utilizado para os efeitos tributários. Ademais, tal entendimento foi consolidado pelo Superior Tribunal Federal, na Súmula Vinculante n° 31⁶⁹, que determinou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, quando não há prestação de serviços associadas a própria locação e, portanto, o objeto contratual seria uma obrigação de dar e não de fazer.

No segundo momento, quando o conceito de serviço é analisado pelo aspecto econômico, este abrange também a caracterização do serviço como uma mercadoria. Nesse sentido, Simone Barreto⁷⁰ trouxe, de forma resumida, o conceito de serviço tributável que

“consiste num comportamento humano; num esforço humano pessoal que implica uma obrigação de fazer. E esta atividade, para ser tributável, deve ser mensurada economicamente; deve possuir conteúdo econômico”.

Em suma, o serviço tributável é aquele que possui vínculo direto com o aspecto econômico do serviço e que também será caracterizado pela remuneração. Além do mais, Freire *apud* Barreto⁷¹ analisa que o serviço tributável não está limitado simplesmente por sua prestação, mas que consiste em um comportamento humano alcançando quaisquer bens imateriais que podem ser vendidos ou colocados a disposição de terceiros sem que se encontre vinculado a uma obrigação de fazer.

Assim como o serviço, o conceito de mercadoria é pautado pelos mesmos artigos do CTN, limitando-o também ao conceito do direito privado. Para que a coisa seja uma mercadoria, esta deve ser objeto de venda, ou seja, referido produto deve

⁶⁸ BRASIL. Lei n° 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normal gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 outubro 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 12 jul 2020.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Aplicação das Súmulas do STF. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 12 jul. 2020.

⁷⁰ BARRTO. S. R. B. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. 2016. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf>> Acesso em: 13 jul. 2020.

⁷¹ FREIRE. B. R. Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira. 2018. Monografia apresentada para a Conclusão de Curso de Direito na Universidade federal de Lavras/MG. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>> Acesso em: 13 jul. 2020.

ser produzido com a finalidade de realizar sua venda, com habitualidade ou volume típico de comércio.⁷²

Ainda, no mesmo sentido, Paulsen e Melo⁷³, definem a mercadoria como:

“bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente”.

Nesse sentido, o conceito de mercadoria sofreu alterações consideráveis ao longo dos anos, uma vez que surgiu o comércio eletrônico diante da necessidade e oportunidade do fisco adquirir novas oportunidades de receita. No âmbito do Poder Judiciário, especificamente no STF, inicialmente havia o entendimento que mercadoria englobava somente bens corpóreos, uma vez que se sustentava que o mero licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computadores não estariam abarcados pela tributação (como mercadorias), por não serem considerados bens corpóreos⁷⁴.

Posteriormente, o STF revisitou este entendimento ao considerar que o mesmo objeto pode ser adquirido tanto via CD-Rom quando pela internet, não havendo justificativa para adotar tratamento tributário distinto em tais operações. Posto isto, este Tribunal passou a considerar a possibilidade de incidência de impostos inclusive sobre transações virtuais.

Além disso, importante citarmos o RE 176.626-3⁷⁵ também no âmbito do STF, onde o Ministro Sepúlveda Pertence guia a discussão nos termos do direito privado em se tratando de bens tangíveis (físicos) e intangíveis (intelectuais), em que o software de prateleira alcança sim, o bem incorpóreo dentro de seu *corpus mechanicum*, qual materializa a criação intelectual do programa, e que posteriormente se tornaria um bem corpóreo, constituindo efetivamente uma mercadoria posta no comércio.

⁷² SABBAG, E. Manual de Direito Tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. L.1542.

⁷³ PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. Impostos: federais, estaduais e municipais. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. L.98.

⁷⁴ GALDINO, G. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado?. Academia Brasileira de Direito Tributário, v.140. 22 jul. 2019. P. 89. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/123/79>>. Acesso em: 25 jul. 2020.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3, Brasília, DF, 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>> Acesso em: 24 jul. 2020.

Dito isso, surge a discussão sobre o *streaming*, que este poderia ser enquadrado como mercadoria, considerando haver a disponibilização de dados via internet, podendo eventualmente se configurar como uma operação virtual com bem incorpóreo.

Conseqüentemente, chegando ao cerne da questão a ser discutida: qual ente federativo, estadual ou municipal, possui a competência para a cobrança de tributos sobre operações de *streaming*? Ainda, as normas legais vigentes, abrangem de forma eficiente o fato gerador da obrigação tributária?

2.3 A INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ISS OU ICMS SOBRE A OPERAÇÃO DE STREAMING

2.3.1 O ICMS e a Lei Complementar nº 106/2017

Diante do crescimento das operações de *streaming*, o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, editou o Convênio ICMS nº 106/2017⁷⁶, disciplinando os “procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final”, o qual cada unidade federativa tem a opção de adotar ou não a referida normatização para realizar a cobrança do ICMS sobre tais operações dentro do seu território.

Conforme tratamos em capítulos anteriores, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Nessa linha, o Convênio supracitado buscou abarcar as operações via *streaming* na incidência do imposto estadual, conforme previsão da cláusula terceira, nos seguintes termos:

“Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.”

⁷⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Instituiu o Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17 > Acesso em 21 jun. 2020.

Ao trazer a palavra “disponibilização”, torna-se visível a tentativa de abranger a operação via *streaming* nos critérios da hipótese de incidência do imposto estadual, considerando esta como uma mercadoria. Ainda, os autores Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio⁷⁷, reforçam a tese de que o CONFAZ buscou criar hipótese de incidência tributária para enquadrar as operações de *streaming* na competência estadual.

Para Tathiane Piscitelli *apud* Luis Guilherme Ribeiro⁷⁸,

“a simples leitura da terceira cláusula já evidencia um alargamento da incidência do imposto, o qual supera as transferências via download -ponto mais extremo onde o STF já transitou, alcançado no referenciado julgamento da Medida Limita na ADIn 1945/MT. De acordo com o texto desta cláusula, além das transferências via download, seriam tributadas aquelas nas quais haja disponibilização do conteúdo digital via pagamento periódico (assinatura), o que é o caso do streaming.”

No entanto, para que o *streaming* se sujeite a tributação do ICMS deve-se enquadrar cumulativamente nos quesitos a seguir: ser considerada como transação de mercadoria e que exista a efetiva transferência da propriedade entre os sujeitos da operação.

Em consonância com o parágrafo acima, é possível visualizar que o *streaming* se origina de uma operação e poderia ser enquadrado como mercadoria. No entanto, como não há a efetiva circulação tampouco a transferência da propriedade da empresa que fornece os dados via *streaming* para o usuário que os utiliza, pelo simples motivo de que este último conta com a disponibilização das informações sem a necessidade de armazenar os dados transferidos pela empresa, determinado pelo próprio conceito da palavra que define a operação.

Ainda, em que pese a decisão do CONFAZ de implementar o Convênio 106/2017⁷⁹, não se vislumbram posições doutrinárias favoráveis a favor da

⁷⁷ QUINTELA. G. C.; SERGIO. S. R. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. 2018. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano XII, n 67. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf> Acesso em: 21 jun. 2020.

⁷⁸ RIBEIRO. L. G. A. ICMS X ISS: CONFLITO DE COMPETÊNCIA NAS ATIVIDADES DE *STREAMING*. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso UFSC. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/199470/TCC%20%20final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 21 jun. 2020.

incidência do ICMS sobre operações via *streaming*. Ainda, os autores que tratam do tema, trazem veementemente à discussão acerca da constitucionalidade da medida adotada, visto que o enquadramento da operação, bem como a responsabilidade tributária do sujeito passivo não foi instituído por meio de dispositivos constitucionais – via Lei Complementar.

Nessa linha, em favor da não incidência do ICMS sobre tais operações, alguns Estados como Santa Catarina e São Paulo, buscaram trazer por meio de sua competência normativa, uma maior segurança jurídica aos seus contribuintes acerca do tema.

Em Santa Catarina, a Lei nº 10.297/1996⁸⁰, que recepcionou o ICMS e suas tratativas no Estado, foi alterada pela Lei nº 17.736/2019⁸¹, incluindo no artigo 2, o inciso VIII, que trata sobre a incidência do tributo sobre bens digitais e, também, limitou no parágrafo 2º, inciso I e II do mesmo artigo, nos seguintes termos:

“§ 2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do caput deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I - compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II - não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.”

O legislador catarinense delimitou categoricamente a abrangência da incidência do ICMS, justamente para evitar a bitributação e o conflito de competência entre os Estados e Municípios.

No mesmo sentido, o Estado de São Paulo, por meio da Portaria CAT nº 24/2018⁸² buscou detalhar a incidência do ICMS sobre bens e mercadorias digitais no estado. A legislação ainda, buscou trazer exemplos dentro do artigo 1º, no

⁷⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Instituiu o Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em 21 jun. 2020.

⁸⁰ SANTA CATARINA (Estado). Decreto nº 10.297/1996, de 26 de dezembro de 1996. Regulamenta a Lei Complementar nº 87/1996, que regulamentou o ICMS e dá outras providências. Legislação do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, 26 dezembro 1996. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/html/1996/10297_1996_lei.html> Acesso em: 22 jun. 2020.

⁸¹ SANTA CATARINA (Estado). Lei nº 17.736 de 18 de Junho de 2019. Altera o art. 2º da Lei 10.297, de 1996, que dispõe sobre o ICMS e adota outras providências. Legislação do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, 18 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378745>> Acesso em: 22 jun. 2020.

⁸² SÃO PAULO (Estado). Portaria CAT nº 24, de 23 de Março de 2018. Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio da transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998 e dá outras providências. Legislação do Estado de São Paulo, São Paulo, 23 março 2012. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>> Acesso em: 22 jun. 2020.

parágrafo único, em que o número 2, trata objetivamente que “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto” serão enquadrados para fins de ICMS quando houver a cessão definitiva de direitos, ou seja, realizado por meio de *download* e afastando a incidência sobre o *streaming* visto que este último é disponibilizado sem a cessão definitiva.

Na contramão dos Estados de Santa Catarina e São Paulo, o Rio de Janeiro internalizou o Convênio nº 106/2017⁸³, por meio da Lei nº 8.795/2020⁸⁴, que alterou a Lei 2.657/1996⁸⁵, artigo 15, abrindo margem para a incidência do ICMS sobre as operações via *streaming*, tornando contribuinte do ICMS a operação de circulação de mercadorias ou serviços digitais, nos incisos XIX e XX:

“XIX - a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados

XX - a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize prestação de serviço de comunicação, ainda que por intermédio de pagamento periódico”

Diante disso, conforme reportagem de Rodrigo Carro e Marta Watanabe⁸⁶, a ilegitimidade da posição adotada pelo Convênio e pela Lei internalizada pelo Estado do Rio de Janeiro, de forma que: “a cessão de acesso ao conteúdo digital (sejam filmes, áudio ou jogos) via internet não pode ser classificada como serviço de comunicação nem como uma venda de mercadoria digital” e que “não implica na cessão definitiva de titularidade daquele conteúdo”, reforçando as irregularidades trazidas pelo Convênio.

⁸³ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Instituiu o Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em 21 jun. 2020.

⁸⁴ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei nº 8.795 de 17 de Abril de 2020. Altera a Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996 para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Legislação do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 17 abril 2020. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>> Acesso em: 22 jun. 2020.

⁸⁵ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei nº 2.657 de 26 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Legislação do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 26 dezembro 1996. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>> Acesso em: 22 jun. 2020.

⁸⁶ CARRO, R; WATANABE, M. Com receita menor, imposto digital entra na mira de Estados. 5 de maio de 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/05/05/com-receita-menor-imposto-digital-entra-na-mira-de-estados.ghtml>> Acesso em: 22 jun. 2020.

Deste modo, vislumbra-se que as tratativas trazidas pelo CONFAZ através do Convênio ICMS nº 106/2017⁸⁷ é controversa, uma vez que traz insegurança jurídica, em caso de internalização pelos Estados sem a observância das particularidades referentes aos bens de natureza digital ao enquadrá-los como mercadoria. Bem como adentra na área de competência dos Municípios e expande a hipótese de incidência tributária por meio de dispositivo normativo sem competência para tanto, qual deveria ser alterada ou implementada nova hipótese por meio de Lei Complementar, conforme expressa limitação constitucional.

2.3.2 O ISS e a Lei Complementar nº 157/2016

Quanto ao imposto municipal, a Lei Complementar nº 157/2016⁸⁸ buscou trazer uma atualização sobre o rol de serviços apresentados na Lei que instituiu o ISSQN – imposto de competência municipal – com a finalidade de abranger serviços que surgiram com a criação e a popularização de novas tecnologias nas últimas duas décadas, incluindo, principalmente o *streaming*, considerando este como um serviço.

Desse modo, referido instituto normativo trouxe a atualização do rol de serviços constantes no Anexo I – que trata de todos os serviços abrangidos pelo ISSQN – a incluindo o subitem 1.09, que trata da seguinte maneira:

“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 conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS.”

Percebe-se que a intenção do legislador foi alcançar um mercado em crescimento exponencial em âmbito mundial, considerando o *streaming* como um serviço disponibilizado pelas plataformas em que usuários contratam seu serviço para disponibilizar o conteúdo sem que exista a cessão definitiva de direitos, o que

⁸⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Instituiu o Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em 21 jun. 2020.

⁸⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar 116/2003, que instituiu o ISSQN e dá outras providências. 29 dezembro 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 22 jun. 2020.

ocorre quando, por exemplo, assinamos uma plataforma de vídeo em que, sem a renovação da assinatura perde-se acesso aos conteúdos presentes na plataforma.

Em outras palavras, Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio⁸⁹ trazem que, “a tecnologia *streaming* agora é legalmente considerada um tipo específico de ‘serviços’”, podendo ser tributados pelos municípios brasileiros, desde que internalizem o subitem em suas legislações.

É válido ressaltar que, apesar do legislador nacional incluir tal serviço na lista exaustiva, é necessário que aqueles Municípios que tenham interesse em adotar as novas tratativas, realizem a devida atualização em sua legislação, uma vez que, conforme tratamos anteriormente, a Lei Complementar traça apenas as diretrizes que o ente municipal deve seguir.

Nesta linha, pode-se imaginar que a atualização da Lei Complementar nacional despertou os interesses das administrações municipais para adotarem a internalização do serviço e atribuir uma nova fonte de receita aos seus caixas. Ainda, destaca-se que alguns municípios já adotaram tais medidas, sendo que alguns tiveram maior impacto em sua receita do que outros, levando em consideração dois pontos: o momento determinado na legislação para a incidência do ISS sobre o serviço de *streaming* (critério espacial), que impacta diretamente o local em que o imposto será devido e; a alíquota adotada para a tributação do serviço (critério quantitativo), atentando-se a limitação constitucional da Lei Complementar nº 116/2003⁹⁰, artigo 8 e 8-A, limitado entre 2% e 5%.

Um dos primeiros municípios a atualizar sua legislação, foi Porto Alegre, incluindo na lista de serviços da Lei Complementar nº 07/1973⁹¹, o item 1.09, limitando a alíquota incidente sobre a prestação de serviço de *streaming* no montante de 2%, de acordo com o artigo 21, II. Ainda, como a referida Lei

⁸⁹ QUINTELA. G. C; SERGIO. S. R. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. 2018. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano XII, n 67. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf> Acesso em: 23 jun. 2020.

⁹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22 jun. 2020.

⁹¹ PORTO ALEGRE (Município). Lei Complementar nº 7 de 7 de dezembro de 1973. Instituiu e disciplinou os tributos de competência do Município. 7 dezembro 1973. Legislação do Município de São Paulo. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_iss_-_2018.pdf> Acesso em: 23 jun. 2020.

Complementar não trata de forma específica acerca do local da cobrança do imposto, segue a regra geral do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003⁹², em que o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador.

Na mesma linha, o município de São Paulo também a incluiu o item 1.09 por meio da Lei nº 16.757/2017⁹³ na Lei Municipal nº 13.701/2003⁹⁴, no entanto, com tratativas diversas do município supramencionado. Primeiramente, determinou uma alíquota de 2,9% (art. 16, III) e, ainda, delimitou o critério espacial diverso, em que o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador (art. 3º, inciso I). Desta forma, São Paulo direcionou a arrecadação para seu Município, com o serviço de *streaming* sendo tributado onde é prestado, impactando diretamente nas receitas adquiridas por meio de tal serviço.

Por fim, o município de Curitiba baseando-se na Lei Complementar nº 106/2017⁹⁵, incluiu na sua legislação interna o item que considera o fato gerador de *streaming* como serviço por meio da Lei Complementar nº 40/2001⁹⁶. Diferentemente dos municípios de Porto Alegre e São Paulo, o legislador Curitibano não estipulou uma alíquota específica para os serviços de informática, impactando também os serviços de *streaming*, tributando a alíquota máxima do ISS, 5%, conforme artigo 4º, IV. Do mesmo modo que o Município de São Paulo, a arrecadação do imposto é devida no local da prestação dos serviços, conforme artigo 6-B.

Diante das análises acima apresentadas, pode-se afirmar que o fisco municipal tem buscado incrementar suas receitas por meio da tributação do serviço

⁹² BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22 jun. 2020.

⁹³ SÃO PAULO (Município). Lei Complementar nº 16.757 de 14 de novembro de 2017. Instituiu modificações na Lei 13.701/2003 e dá outras providências. 14 novembro 2017. Legislação do Município de São Paulo. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=352522>> Acesso em: 23 jun. 2020.

⁹⁴ SÃO PAULO (Município). Lei Complementar nº 13.701 de 24 de dezembro de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 24 dezembro 2003. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2003/1370/13701/lei-ordinaria-n-13701-2003-altera-a-legislacao-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>> Acesso em: 23 jun. 2020.

⁹⁵ CURITIBA (Município). Lei Complementar nº 106 de 8 de dezembro de 2017. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2011 e dá outras providências. 8 dezembro 2017. Legislação do Município de Curitiba, Paraná. Disponível em: < <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00293800.pdf>> Acesso em: 13 jun. 2020.

⁹⁶ CURITIBA (Município). Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre tributos municipais. 18 dezembro 2001. Legislação do Município de Curitiba, Paraná. Disponível em: < <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00293800.pdf>> Acesso em: 13 jun. 2020.

de *streaming*, amplamente adquirido pela população brasileira e, diferentemente do ICMS, foi implementado pelos meios normativos legais.

No entanto, apesar de o legislador criar a hipótese de incidência do ISS sobre o *streaming*, muito se discute acerca da natureza da operação. Quando o *streaming* é adquirido pelo usuário, a empresa detentora da plataforma ou meio de disponibilização dos dados, possui um vínculo obrigacional com o usuário de dar ou de fazer? Tal questionamento será discutido no tópico a seguir, tratando acerca da não incidência de tributos sobre tal tecnologia.

2.3.3 A Doutrina e a não incidência de tributos sobre *Streaming*

Com a implementação das normas legais apresentadas nos tópicos anteriores, muito se discute acerca da competência tributária dos estados e municípios, mas também sobre a inobservância de questões conceituais procedimentais para a instituição de tributos à luz da Constituição Federal.

Conforme elencado anteriormente, os Estados que internalizaram a normativa, basearam-se na disposição do Convênio ICMS, o qual é editado por um Conselho, sendo que tal normatização não obedece aos procedimentos formais legislativos e, portanto, não possui força e caráter de lei. Considerando isso não possui competência para ampliar a hipótese da regra-matriz de incidência do ICMS, de modo que referido Convênio surgiu eivado de vícios ao intentar alcançar fato gerador inexistente na Lei Kandir.

Por outro lado, os Municípios diferentemente da tratativa adotada pelos Estados, possuem embasamento legal estruturado, uma vez que a inclusão do *streaming* como serviço foi determinado por meio dos instrumentos legais competentes, com a alteração de Lei Complementar. No entanto, o legislador não se atentou a uma grande discussão já ocorrida anteriormente na seara obrigacional vinculadas aos serviços.

No direito civil, as obrigações determinam o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e passivo ou seja, credor e devedor, respectivamente. Carlos Roberto

Gonçalves⁹⁷ conceitua a obrigação como “vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação”. Nessa linha, as obrigações entre os sujeitos são determinadas através de seu objeto direto, sendo segregadas em três tipos distintos de obrigações – de dar, de fazer ou de não fazer – no entanto discorreremos apenas sobre as obrigações positivas (dar e fazer), objeto de questionamento sobre a incidência do ISS sobre o *streaming*.

No ordenamento jurídico brasileiro, a obrigação de dar consta no Código Civil de 2002⁹⁸, entre os artigos 233 a 246, e consiste, nas palavras de Gonçalves⁹⁹, em “transmitir a propriedade ou outro direito real, quer na simples entrega de uma coisa em posse, em uso ou à guarda”.

Já a obrigação de fazer, constante entre os artigos 247 a 249 do mesmo código, são serviços vinculados a atividade humana pelo próprio conceito da palavra e que demandam de esforço humano que, segundo Gonçalves¹⁰⁰, consiste em “atos ou serviços a serem executadas pelo devedor”.

Desta forma, ao realizarmos a análise do conceito de *streaming*, este é considerado meio de transmissão de dados contínuos por meio de plataforma ou aplicativo disponibilizado pela empresa contratada para o usuário que o adquiriu, mediante pagamento, tenha acesso as tais informações de forma quase que instantaneamente.

Diante de tais conceitos, verifica-se na doutrina discussões acerca no sentido de que a tecnologia de *streaming* não seria uma efetiva prestação de serviços mas sim, pelas análises e comentários assertivos realizados por Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio¹⁰¹, “uma obrigação de dar, eis que haveria uma cessão de direito/ de uso temporário dos conteúdos (disponibilização remunerada

⁹⁷ GONÇALVES. C. R. Direito civil 1 esquematizado: parte geral, obrigações, contratos. 11 ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2011. p. 439.

⁹⁸ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Instituiu o Código Civil. 10 janeiro 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 24 jun. 2020

⁹⁹ GONÇALVES, op. cit. p. 455.

¹⁰⁰ GONÇALVES, op. cit. p. 471.

¹⁰¹ QUINTELA. G. C.; SERGIO. S. R. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. 2018. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano XII, n 67. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf> Acesso em: 25 jun. 2020.

sem cessão definitiva), sendo vedada a reprodução e assemelhando-se a bens móveis” e, mediante tal equiparação não haveria a incidência de ISS, uma vez que não estaria vinculado ao fato gerador do tributo realizado pela empresa que disponibiliza o *streaming*.

Neste liame e, ao analisarmos o critério material da hipótese de incidência do ISS, a prestação de serviços exige que haja qualquer tipo de “esforço humano” e conseqüentemente seja advinda de uma obrigação de fazer, seja este um ato ou um serviço, algo que não é possível visualizar quando o *streaming* transmite dados e que não são armazenados pelo usuário e de forma temporária, uma vez que a disponibilização está condicionada a um pagamento.

Além do mais, Ana Clara Cabral e Andrey¹⁰² Bruno Cavalcante, reforçam a ideia de que o *streaming* não caracteriza uma prestação de serviço, tratando-se de uma cessão de direito autoral com limitação de uso e que é expressamente vedada a sua reprodução, já que o usuário não adquiriu os dados de forma definitiva para si.

A relação jurídica entre a plataforma que disponibiliza as informações/dados via *streaming* ao usuário possui características mais próximas de um contrato de locação do que um serviço propriamente dito e, portanto, gerando uma obrigação de dar.

Nessa linha, o artigo 565 do Código Civil traz que: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.” Diante disso, ao enquadrarmos o *streaming* disponibilizado pela plataforma como uma obrigação de dar, este se obriga a ceder o acesso aos dados por tempo determinado, de coisa não fungível – dados de áudio e vídeo que não podem ser substituídos por outro – mediante período que o usuário realizar o pagamento.

Ainda, reforçando-se a ideia, Bianca Reis Freire *apud* Bento Neto¹⁰³, a redação incluída na Lei Complementar nº 116/2003, para o item 1.09, caracteriza

¹⁰² CABRAL, A. C. M.; VIEIRA, A. B. C. A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de streaming a luz da Lei Complementar nº 157/2016. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/download/233/102>> Acesso em: 28 jun. 2020. P. 172.

¹⁰³ FREIRE, B. R. Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira. 2018. Monografia apresentada para a Conclusão de Curso de Direito na Universidade federal de Lavras/MG. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>> Acesso em: 29 jun. 2020.

uma locação quando trata da disponibilização sem cessão definitiva, uma vez que a disponibilização é um termo que pressupõe a locação de bens, diante de que a locação de algo para alguém só pode acontecer se tal objeto for disponibilizado pelo locador.

Diante dos argumentos apresentados acerca da (não)tributação do *streaming* pela administração tributária estadual ou municipal, traremos a seguir insumos para demonstrar a evolução jurisprudencial que impactou na tributação desse recurso recente da tecnologia.

2.4 A JURISPRUDÊNCIA E SUA EVOLUÇÃO

Antes de adentrar ao streaming, cabe abordarmos breve histórico acerca das decisões judiciais acerca de um tema que está intimamente relacionado com o objeto do presente estudo, qual seja o *download*, uma vez que este foi o ponto de partida para as discussões sobre a tributação ou não de bens digitais no ordenamento jurídico brasileiro.

Historicamente, o questionamento surgiu no âmbito do STF em meados de 1999, abordando a Lei editada pelo Estado do Mato Grosso que determinou a instituição do ICMS sobre as operações de software, ainda que realizadas por meio de transferência eletrônica dos dados. A ADI 1.945, trouxe definições importantes¹⁰⁴ e inicialmente, se utilizou do trecho que cita o RE 176.626 do Ministro Sepúlveda Pertence, que condicionou a incidência do ICMS sobre os chamados *software* de prateleira, que tratam de um produto padronizado em que, o dispositivo físico traz características físicas a operação de download e, portanto, seria passível da incidência do ICMS, enquanto que produtos criados de forma personalizada para o consumidor final estariam no campo de incidência do ISS:

“III. Programa de computador (“software): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma **mercadoria**, mas um bem **incorpóreo**, sobre as operações de “**licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador**” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de

¹⁰⁴ NETO. C. P. S de. A tributação de software: federação e legislação complementar federal. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-ago-21/claudio-souza-neto-conflito-tributacao-software>> Acesso em: 22 jun. 2020.

logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “**software de prateleira**” (**off the shelf**) – os quais, materializando o **corpus mechanicum** da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”

No entanto, a decisão proferida à época deferiu parcialmente o pedido e suspendeu a incidência do imposto estadual sobre as operações que seriam realizadas por transferência eletrônica de dados. Em 2010, a decisão da medida cautelar tomou outros rumos e reconheceu a possibilidade da incidência do ICMS mesmo que fossem realizadas por transferência eletrônica de dados, sem levar em consideração a existência ou não de um bem corpóreo que a considere como uma mercadoria¹⁰⁵.

Além da referida ação, identificamos outras ADI's, a citar as de número 5.659 e 5.576, que tratam sobre a inconstitucionalidade da incidência sobre o ICMS na legislação do estado de Minas Gerais e São Paulo, respectivamente. Todas as discussões aqui apresentadas não tiveram julgamento definitivo até o momento.

Importante a ressalva de que, conforme exposto anteriormente, o *download* trata-se de tecnologia que se assemelha ao *streaming*, já que ambas as operações realizam a transferência de dados, no entanto, diferem no tocante à cessão de direitos, visto que na primeira a cessão é definitiva e na segunda não, de modo que os entendimentos judiciais supramencionados limitam-se àquela tecnologia.

Em se tratando do *streaming* propriamente dito, foi ajuizada em 2018 a ADI n° 5.958, a qual questiona o Convênio ICMS n° 106/2017, tendo em vista o alargamento da hipótese de incidência do ICMS para abranger as transações de bens digitais que não possuem a cessão definitiva de direitos, tendo em vista que poderia ocorrer a bitributação das operações.

Deste modo, a principal alegação da BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação¹⁰⁶ que é no sentido de que a cláusula do artigo 3 do Convênio contrariou os artigos da Constituição Federal 146, III e 155, parágrafo 2, XII, que “teve a intenção de ‘criar hipótese não prevista

¹⁰⁵ NETO. C. B. C. O STF vai definir como o Brasil deve tributar os bens virtuais?. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-21/observatorio-constitucional-stf-definir-brasil-tributar-bens-virtuais>> Acesso em: 29 jun. 2020.

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 1.945 Relator: Ministra Carmén Lúcia. Diário da Justiça, Brasília, 20 junho 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>> Acesso em: 29 jun. 2020. p.4-5

no ordenamento constitucional, com o objetivo de sempre justificar a aplicação discriminada da alíquota interna”. Ainda, nas palavras de Toffoli¹⁰⁷, a BRASSCOM argumenta que:

“Nessa hipótese, segue a requerente, ‘o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos, em regime de assinatura por tempo de utilização da licença de uso’. Sustenta ser esse raciocínio também aplicável ao caso de utilização da tecnologia denominada streaming, caracterizada “pela disponibilização por uma ou mais fontes emissoras e transmissão, por intermédio de redes de computadores, especialmente pela rede internet, de conteúdos multimídia ao vivo ou off-line”. Defende que a LC nº 116/03 estabeleceu a incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação. Com a edição da LC nº 157/16, entende ter ficado mais evidente a sujeição das operações com software ao imposto municipal. Destaca ter a lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.”

Inclusive, a criação de nova hipótese por meio de Convênio trata-se de vedação constitucional, já que somente pode ser realizada por meio de lei complementar. O Convênio gera ainda insegurança jurídica porque as operações de *streaming* se encontram no rol exaustivo da Lei Complementar nº 116/2003, item 1.09, incluída por meio da Lei Complementar nº 157/2016.

Em que pesem os argumentos contundentes utilizados pela BRASSCOM na ADI nº 5.958, ainda não houve decisão acerca do tema em instâncias superiores. No entanto, a mesma Associação impetrou mandados de segurança em diversos Estados que haviam internalizado o referido Convênio ICMS. A exemplo do Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053, contra o estado de São Paulo, vejamos os argumentos apresentados na decisão do Tribunal de Justiça:

“Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o *software* padronizado por transferência eletrônica por *download* (o conteúdo é baixado da internet armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming* (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar 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 (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis). Ademais, o Plenário do STF, no julgamento da ADIn 1945, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, embora tenha se posicionado, por maioria de

¹⁰⁷ *Ibidem*, p.6.

votos, pela necessidade de ser dado tratamento idêntico ao software em base física àquele objeto de *download* na internet, ainda não há decisão definitiva e, assim, forçoso concluir que deve ser analisado se o comércio dos produtos digitais na internet constitui fato gerador do ICM, diante dos termos do art. 155, II da Constituição Federal, isto é, se a transferência de conteúdo de digital (por *download* ou *streaming*) configura uma circulação efetiva de mercadorias.”

Deste modo, em razão da violação ao princípio da legalidade tributária e da possibilidade de bitributação sobre o mesmo fato gerador sobre o ISS, a Desembargadora deferiu a liminar em favor da BRASSCOM, com a suspensão dos efeitos do Decreto Estadual, suspendendo o ICMS sobre *streaming*¹⁰⁸.

Quanto a análise da constitucionalidade da incidência do ISS sobre o *streaming*, não há discussão nas cortes superiores tratando de específica sobre o tema, no entanto, o grande pilar que traz à tona o tema sobre inconstitucionalidade do referido tributo, é a limitação deste como uma obrigação de dar e não de fazer.

Deste modo, a discussão se inicia com o Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP¹⁰⁹, qual discutiu em sua essência o conceito de serviço utilizado para a tributação de Impostos sobre Serviços, especificamente sobre a locação de bens móveis, qual abriu precedente acerca da não incidência do tributo sobre a obrigações de dar, argumentando que:

“O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

Cumpra assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações exportas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.”

Em outras palavras, definiu-se que o conceito de serviço para fins de ISS é aquele exclusivamente advindo de seu conceito jurídico, qual seja este fato gerador da referida prestação, não podendo ser considerado para fins de tributação o

¹⁰⁸ Juíza retira cobrança do ICMS sobre serviços de streaming. Migalhas. 19 março 2018. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/quentes/276511/juiza-retira-cobranca-do-icms-sobre-servicos-de-streaming-em-sp>> Acesso em: 30 jun. 2020.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Diário da Justiça, Brasília, 25 maio 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=10000>> Acesso em: 29 jun. 2020.

aspecto econômico e, portanto, não incide ISS sobre a locação de bens móveis. Ainda, desta decisão, foi extraída a Súmula Vinculante nº 31¹¹⁰, que declarou “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Tal definição emitida pelo Superior Tribunal Federal tem sido utilizada como insumo por doutrinadores para argumentar acerca da não incidência de tributos sobre serviço de *streaming*, visto que este pode ser equiparado com a operação de locação de bens móveis, visto que a obrigação de dar que surge da contraprestação do usuário realizar o pagamento pela assinatura do serviço, qual não é realizado com cessão definitiva, uma vez que o não pagamento da assinatura implica na perda desta.

Apesar de bastante contundente a equiparação da Súmula nº 31¹¹¹ para as operações/serviços de *streaming*, a jurisprudência do Superior Tribunal Federal mudou seu entendimento ao longo dos anos, ao realizar o julgamento dos Recursos Extraordinários 547.245/SC¹¹² e 592.905/SC¹¹³, ambos de relatoria do Excelentíssimo Ministro Eros Grau, que tratam sobre as operações de *leasing* sobre bens móveis e o *leasing* financeiro, respectivamente.

A análise realizada pelo referido Ministro de forma minuciosa, demonstrou que a Lei Complementar não usa apenas o conceito jurídico de serviço, vinculado estritamente a uma obrigação de fazer, mas também com seus aspectos econômicos no RE 547.245/SC, destacados pelos argumentos abaixo:

“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. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada no texto da Constituição.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Aplicação das Súmulas do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 04 jul. 2020.

¹¹¹ Ibidem.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245/SC. Relator: Ministro Eros Grau. Diário da Justiça, Brasília, 05 março 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>> Acesso em: 29 jun. 2020.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Relator: Ministro Eros Grau. Diário da Justiça, Brasília, 04 março 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>> Acesso em: 29 jun. 2020.

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. “

Neste liame, o Egrégio Ministro elencou que não há restrição sobre o conceito de serviço advindo do Direito Privado, não se restringindo apenas a obrigação de fazer, uma vez que a expressão serviços de qualquer natureza compreender uma utilizada oferecida a terceiros que não necessariamente consubstanciem um fazer por aquele prestador do serviço¹¹⁴. Ainda, vale-se destacar as palavras proferidas no voto do Ministro Cesar Peluso:

“...observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer. O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam. O contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar, razões pelas quais eu acompanho inteiramente o relator.”

Diante de tais afirmações, pode-se perceber que os serviços são muito mais complexos e que não podem simplesmente estar delimitados por uma obrigação de dar ou de fazer. Nessa linha, os serviços de qualquer natureza podem abranger operações mais complexas, uma vez que a Lei Complementar não buscou delimitar o conceito de serviço e sim, incluir no rol exaustivo o que pode ser considerado serviço em sentido amplo.

É válido ressaltar que, apesar das discussões acerca do conceito de serviço, até a presente data não houve discussão no Superior Tribunal Federal em se

¹¹⁴ FREIRE. B. R. Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira. 2018. Monografia apresentada para a Conclusão de Curso de Direito na Universidade federal de Lavras/MG. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>> Acesso em: 29 jun. 2020. p-18.

tratando especificamente sobre a constitucionalidade do ISS sobre o serviço de *streaming*, elencado no item 1.09 da Lei Complementar nº 116/2003¹¹⁵.

¹¹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 29 jun. 2020.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi possível analisar no presente ensaio, a competência para a instituição dos tributos é fixada na Magna Carta, que limita e define a área de atuação tributária dos entes federativos, de modo que é vedado a União, Estados e Municípios exigir tributos sem lei que o estabeleça conforme princípio da legalidade, nem infringir a esfera da competência dos entes federativos entre si. Nesse sentido, o último princípio tem como objetivo proibir que o mesmo fato gerador que instituiu o referido tributo, não seja fato gerador de outro tributo, em outro campo de competência.

A incidência de tributos sobre *streaming* é uma discussão relativamente nova em nosso ordenamento jurídico. Por ser algo novo, não havia até pouco tempo, em nosso ordenamento jurídico expressa previsão do fato gerador para que ocasionasse a incidência de tributo sobre referida tecnologia. No entanto, por não possuir previsão legal no Código Tributário Nacional ou na Lei que instituiu o ICMS (Lei Kandir) e na Lei que instituiu o ISS (LC n° 116/2003), o legislador buscou atualizar a normativa legal para que recaísse tributos sobre o *streaming*.

Deste modo, a Lei Complementar n° 157/2016 atualizou a lista de serviços incidentes do ISS, estabelecendo o item 1.09 enquadrando nova tecnologia como fato gerador do tributo municipal. Posteriormente, por meio do Convênio ICMS n° 106/2017, qual alargou a hipótese de incidência para que o tributo estadual também incidisse sobre o *streaming*. Com tais normativas surge insegurança jurídica uma vez que, o mesmo fato gerador encontra-se passível de tributação tanto na esfera estadual quanto municipal.

No entanto, como fora analisado, referido dispositivo legal que instituiu e alargou a hipótese de incidência do fato gerador do tributo estadual representa verdadeira afronta ao ordenamento jurídico brasileiro uma vez que não seguiu os ritos determinados pela Magna Carta. Tal alteração para abrangência do fato gerador, se cabível, deveria ser dado por meio de Lei Complementar Federal enquanto que, o remédio utilizado foi por meio de Convênio que sequer tem a força para mudar tratativas sobre o fato gerador de tributo.

Deste modo, não há que se falar em incidência do ICMS sobre o *streaming* uma vez que não possui fato gerador que abrange a tecnologia e, foi trazido ao nosso ordenamento por meios inconstitucionais.

Tamanha insegurança jurídica trazida pelo Convênio fica exposta uma vez que, alguns dos próprios Estados que o internalizaram como Santa Catarina e São Paulo, buscam isolar a incidência do tributo apenas para os casos excepcionais, em que o *streaming* transfira definitivamente os dados e que não esteja abrangida pela competência tributária dos municípios.

Nesse sentido, verificou-se que o atual posicionamento majoritário da jurisprudência brasileira, apesar de não ser pacificado, é no sentido de não reconhecer a legitimidade da incidência de ICMS sobre *streaming*, reconhecendo-se a competência para tal alteração se realizar exclusivamente por meio de lei complementar e, ainda, resta forçoso considerar que a transferência de conteúdo de mídia digital configura efetiva circulação de mercadoria por não haver a cessão definitiva de direito sobre o que é disponibilizado para o usuário da plataforma.

Ademais, as operações que são objeto de incidência por parte do fisco estadual, são aquelas já postuladas e consideradas como serviços dispostas por meio de Lei Complementar que limita a área de atuação dos Municípios. Ao interpretarmos o item 1.09, do Anexo I da LC 116/2003, notamos o quesito essencial para que haja a incidência do ISS sobre o serviço, a disponibilização sem cessão definitiva de mídia.

Deste modo, a incidência do ISS sobre o *streaming* também é questionada uma vez que não se trata especificamente de uma obrigação de fazer e sim uma obrigação de dar. Assim como a locação de bens móveis, o ISS não incidiria visto que seria uma obrigação de dar.

Ao analisarmos o posicionamento majoritário quanto ao conceito de serviço para fins de incidência do tributo municipal, nota-se que, ao tratarmos de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não pode se ater exclusivamente ao conceito de serviço jurídico do direito privado, determinado apenas pela obrigação de dar ou de fazer. Nesse sentido, pode-se observar que o legislador, na Lei Complementar, não limitou o conceito de serviço trazendo ainda, outros serviços que não estão estritamente ligados a uma obrigação de fazer.

Não obstante, não há que se falar em tributação de *streaming* pelo ICMS, nem sobre a não tributação do serviço, por se restringir a uma obrigação de dar.

Apesar de o tema não se encontrar pacificado, conclui-se pela constitucionalidade do referido dispositivo legal que instituiu a incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*, desde que não haja a cessão definitiva de direitos.

Para tanto, faz-se necessário que o Judiciário seja provocado ante a constitucionalidade da incidência do ISS sobre *streaming*, para adote uma posição definitiva sobre o tema, e reconheça a efetiva inconstitucionalidade da incidência do ICMS, corroborando o entendimento aplicado pelos tribunais inferiores que foram provocados acerca da matéria.

REFERÊNCIAS

BRASIL1. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normal gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 outubro 1966. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 31 julho 2003. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências. 13 setembro 1996. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>.

BRASIL. **Resolução Federal do Senado nº 22 (1989)**. Institui alíquotas do ICMS. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar 116/2003, que instituiu o ISSQN e dá outras providências. 29 dezembro 2003. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Instituiu o Convênio ICMS nº 106/2017. Disponível em: <
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>.

CURITIBA (Município). **Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre tributos municipais. 18 dezembro 2001. Legislação do Município de Curitiba, Paraná. Disponível em: < <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00293800.pdf>>.

CURITIBA (Município). **Lei Complementar nº 106 de 8 de dezembro de 2017**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2011 e dá outras providências. 8 dezembro 2017. Legislação do Município de Curitiba, Paraná. Disponível em: < <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00293800.pdf>>.

SANTA CATARINA (Estado). **Decreto nº 10.297/1996, de 26 de dezembro de 1996**. Regulamenta a Lei Complementar nº 87/1996, que regulamentou o ICMS e dá outras providências. Legislação do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, 26 dezembro 1996. Disponível em:
<http://leis.alesc.sc.gov.br/html/1996/10297_1996_lei.html>.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 17.736 de 18 de Junho de 2019**. Altera o art. 2º da Lei 10.297, de 1996, que dispõe sobre o ICMS e adota outras providências.

Legislação do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, 18 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378745>>.

SÃO PAULO (Estado). **Portaria CAT nº 24, de 23 de Março de 2018**. Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio da transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998 e dá outras providências. Legislação do Estado de São Paulo, São Paulo, 23 março 2012. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 8.795 de 17 de Abril de 2020**. Altera a Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996 para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Legislação do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 17 abril 2020. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>>.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 2.657 de 26 de Dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Legislação do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 26 dezembro 1996. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>>.

PORTO ALEGRE (Município). **Lei Complementar nº 7 de 7 de dezembro de 1973**. Instituiu e disciplinou os tributos de competência do Município. 7 dezembro 1973. Legislação do Município de São Paulo. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_iss_-_2018.pdf>.

SÃO PAULO (Município). **Lei Complementar nº 16.757 de 14 de novembro de 2017**. Instituiu modificações na Lei 13.701/2003 e dá outras providências. 14 novembro 2017. Legislação do Município de São Paulo. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=352522>>.

SÃO PAULO (Município). **Lei Complementar nº 13.701 de 24 de dezembro de 2003**. Instituiu o ISSQN e dá outras providências. 24 dezembro 2003. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2003/1370/13701/lei-ordinaria-n-13701-2003-altera-a-legislacao-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Instituiu o Código Civil. 10 janeiro 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>.

BRASIL. Superior Tribunal de Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.945**. Relator: Ministra Carmén Lúcia. Diário da Justiça, Brasília, 20 junho 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5484103>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Diário da Justiça, Brasília, 25 maio 2001.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=10000>>.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Aplicação das Súmulas do STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Diário da Justiça, Brasília, 05 março 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Diário da Justiça, Brasília, 04 março 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>>.

GIL, C. A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. apud GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, A. T. **Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)**. 2009. p.281. Dissertação (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 7.ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Método, 2017.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017.

LIRA, M. **A Tributação de Softwares, Streaming e Publicidade Digital: Análise legal e jurisprudencial**. Disponível em: <<https://mlira13.jusbrasil.com.br/artigos/599395979/a-tributacao-de-softwares-streaming-e-publicidade-digital>>.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Ainda a Restituição dos Tributos Indiretos**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, p. 223-259. 2012. ISSN: 2182-7567. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359>>.

SILVA, A. R. P. **A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS**. Revista Âmbito Jurídico n. 158. 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-e-o-imposto-sobre-servicos-iss/>>.

COUTINHO. M. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0**. 2014. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>>.

OLIVEIRA. T. C. de; RANIERI. P. R. **As redes de streaming e a mudança no cenário de consumo de conteúdos audiovisuais**. 2017. Disponível em: <<http://eventoscopq.mackenzie.br/index.php/jornada/xiiijornada/paper/download/381/350>>.

LIRA. M. **A Tributação de Softwares, Streaming e Publicidade Digital: Análise Legal e Jurisprudencial**. 2017. Disponível em: <<https://mlira13.jusbrasil.com.br/artigos/599395979/a-tributacao-de-softwares-streaming-e-publicidade-digital>>.

LATTO. N. **O que é streaming?**. 2020. Disponível em: <<https://www.avg.com/pt/signal/what-is-streaming>>.

DEMARTINI. F. **Brasil tem 116 milhões e usuários de internet, afirma IBGE**. 2018. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/internet/brasil-tem-116-milhoes-de-usuarios-de-internet-afirma-ibge-108612/>>.

BRIGATTO. G. **Acesso à internet cresce no Brasil, mas 28% dos domicílios não estão conectados**. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/05/26/aceso-a-internet-cresce-no-brasil-mas-28percent-dos-domicilios-nao-estao-conectados.ghtml>>.

QUINTELA. G. C; SERGIO. S. R. **Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia Streaming sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro**. 2018. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano XII, n 67. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/11/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming-sob-a-otica-do-arranjo-federativo-brasileiro.pdf>>

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html?view=municipio>>.

RIBEIRO. L. G. A. **ICMS X ISS: CONFLITO DE COMPETÊNCIA NAS ATIVIDADES DE STREAMING**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso UFSC. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/199470/TCC%20%20final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>.

CARRO, R; WATANABE, M. **Com receita menor, imposto digital entra na mira de Estados**. 5 de maio de 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/05/05/com-receita-menor-imposto-digital-entra-na-mira-de-estados.ghtml>>.

GONÇALVES. C. R. **Direito civil 1 esquematizado: parte geral, obrigações, contratos**. 11 ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2011. p. 439.

CABRAL. A. C. M; VIEIRA, A. B. C. **A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de streaming a luz da Lei Complementar nº 157/2016**. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/download/233/102>>.

FREIRE. B. R. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. Monografia apresentada para a Conclusão de Curso de Direito na Universidade federal de Lavras/MG. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>.

NETO. C. B. C. **O STF vai definir como o Brasil deve tributar os bens virtuais?**. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-21/observatorio-constitucional-stf-definir-brasil-tributar-bens-virtuais>>.

Juíza retira cobrança do ICMS sobre serviços de streaming. Migalhas. 19 março 2018. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/quentes/276511/juiza-retira-cobranca-do-icms-sobre-servicos-de-streaming-em-sp>>.