

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO CENTRO DE CIÊNCIAS  
JURÍDICAS E ECONÔMICAS**

**FACULDADE DE DIREITO**

**CRITÉRIO ESPACIAL DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE  
STREAMING**

**NATHAN DA SILVA DOS SANTOS**

**RIO DE JANEIRO  
2023**

NATHAN DA SILVA DOS SANTOS

CRITÉRIO ESPACIAL DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE STREAMING

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hendrick Pinheiro da Silva

RIO DE JANEIRO

2023

Pública

## CIP - Catalogação na Publicação

S274c Santos, Nathan da Silva dos  
Critério espacial da incidência de ISS sobre  
serviços de streaming / Nathan da Silva dos Santos.  
- Rio de Janeiro, 2023.  
67 f.

Orientadora: Hendrick Pinheiro da Silva.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Competências e Normas Gerais. 2. Serviço de  
Streaming. 3. O Critério Espacial de Incidência do  
ISS. I. Silva, Hendrick Pinheiro da, orient. II.  
Título.

NATHAN DA SILVA DOS SANTOS

CRITÉRIO ESPACIAL DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇOS DE STREAMING

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hendrick Pinheiro da Silva

Data da Aprovação: 04/07/2023

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Hendrick Pinheiro da Silva  
Orientador

Prof. Dr. Carlos Augusto Daniel Neto  
Membro da Banca

Prof. Dr. Leonardo Aguirra de Andrade  
Membro da Banca

Prof. Dr. Anselmo Zilet Abreu  
Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2023

## AGRADECIMENTOS

Minha trajetória, desde o meu nascimento, foi marcada por desafios constantes, mas também por bênçãos e conquistas. Meu nome, que significa "Presente de Deus", reflete essa realidade. Em primeiro lugar, agradeço a Ele, cuja infinita bondade e proteção me sustentaram e fortaleceram ao longo dos dias difíceis. Cada vitória alcançada até agora é motivo de gratidão, assim como a certeza de que outras virão.

Expresso minha profunda gratidão a minha querida mãe, Dona Norma, por seu amor incondicional e incansável luta em prol da família. Agradeço por cada abraço que me consolou e por cada oração dedicada a mim. Reconheço que posso não ser o filho perfeito, mas me esforço diariamente para ser e serei o motivo de orgulho que você merece.

Ao meu pai, Seu Marcos Simões, meu exemplo de disciplina e fé em mim. Agradeço por ter dedicado grande parte da sua vida para garantir o meu futuro e pelo seu amor incondicional.

À minha irmã, Nathália Santos, minha companheira, agradeço pelo seu apoio, amor e até mesmo pelas brigas e puxões de orelha, que me ajudaram a me tornar uma pessoa melhor. Você é um exemplo de superação.

A minha irmã caçula, Nayara Santos, meu xodó, agradeço pelos dias intensos e pelo amor compartilhado entre nós. O nosso companheirismo, brigas e puxões de orelha contribuíram para o meu crescimento como ser humano. O mundo é seu, minha querida.

Às minhas avós, Dona Jolisete Simões e Ivonete Humelino, mulheres dedicadas e perseverantes, verdadeiros espelhos para mim. Agradeço por cada oração, por cada palavra e ensinamento que compartilharam comigo. Saibam que se cheguei até aqui, foi graças a vocês.

Aos meus tios, Niva, Nilmar, Nilson (carinhosamente conhecido como "Careca"), Renata, Neiva, Nívia, Nilton, Carlos André, Marli, Miriam, Roselene, Débora, Alceu, Fernando, Eliete, e ao meu avô Henrique, expresso minha gratidão por sempre me apoiarem e por todas as experiências de vida compartilhadas ao lado de vocês.

Aos meus primos, Pedro, Nicolas, Marina, Yuri, Dunia, Gabriel, Carlos André e Matheus, agradeço pelo companheirismo e por todas as experiências de vida que vivemos juntos. Cada momento que compartilhamos contribuiu para a pessoa que sou hoje.

Aos demais familiares, agradeço por cada momento compartilhado e pelo apoio constante. Cada um de vocês faz parte da minha jornada e da pessoa que me tornei.

Àqueles que já partiram, em especial meu avô materno José Cândido (*in memoriam*) e minha bisavô Adilis Soares (*in memoriam*), que fizeram parte da minha infância e são exemplos de seres humanos admiráveis. Cada história contada por seus descendentes trouxe felicidade ao meu coração e me ajudou a me tornar um homem melhor.

Aos amigos que conquistei ao longo dessa jornada, tanto no Colégio Pedro II quanto na Faculdade Nacional de Direito, expresso meu profundo agradecimento. Obrigado por todas as risadas e momentos compartilhados. Quero mencionar especialmente Leticia Gama e Vinicius Esteves, que foram não apenas amigos, mas também uma verdadeira família durante o período em que dividimos uma residência.

Ao professor e orientador Hendrick Pinheiro da Silva, agradeço por acreditar em meu projeto e me honrar com sua orientação.

Por fim, expresso minha gratidão ao meu amigo Gabriel Pinto (*in memoriam*). Se hoje estou cursando Direito na UFRJ, é porque você plantou essa semente em mim. Foi você quem me fez escolher esse curso e essa faculdade, não havia outra alternativa. Ao encerrar esse ciclo, uma das bases é você, meu irmão. Estou seguindo o seu sonho e prestes a realizá-lo em sua memória.

*“Quanto mais me conscientizava do que ocorria dentro de mim, mais me interligava com o mundo exterior” – Phill Jackson*

*“A vida só pode ser encontrada no momento presente. O passado já se foi, o futuro ainda está por vir, de modo que se não voltarmos para nós mesmo no momento presente nunca estaremos em contato com a vida.” – Thich Nhat Hanh*

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo discutir a incidência dos impostos de consumo nas tecnologias de streaming, por meio da análise do ordenamento jurídico nacional. Em um primeiro momento, serão apresentados brevemente o contexto histórico da tributação no Brasil. A partir disso, será realizada uma análise da legislação tributária, assim como dos dispositivos legais que regem as situações relacionadas às hipóteses de incidência do ISS e do ICMS, além dos entendimentos dos tribunais ao longo dos anos acerca da tributação desses serviços. Em seguida, será abordado o conceito de serviço, permitindo a análise e reflexão sobre as possibilidades de tributação dos serviços de streaming dentro dos limites estabelecidos pela legislação brasileira até o momento, com destaque para o ISS e o ICMS.

Palavras-chave: Constituição Federal; Princípios; Legislação; Tributo; Hipótese de incidência; Tecnologia; ICMS; ISS, streaming; serviço, tecnologia.



## **ABSTRACT**

The present work seeks to discuss the incidence of consumption taxes on streaming technologies, based on the analysis of the national legal framework. Initially, a brief overview of the historical context of Brazilian taxation is presented. From this point, an analysis is carried out not only of tax legislation, but also of the legal provisions governing situations involving the incidence of ISS and ICMS, as well as the court's interpretations over the years regarding the taxation of both. Subsequently, the concept of service is addressed, allowing an analysis and reflection on the possibilities of taxing streaming services within the limits imposed by Brazilian legislation so far, especially regarding ISS and ICMS.

Key words: Federal Constitution; Principles; Legislation; Tribute; Hypothesis of incidence; Technology; tax; streaming; service; technology.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CF – Constituição Federal

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

IaaS - Infrastructure as a Service (Infraestrutura como Serviço)

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

ISS – Imposto Sobre Serviços

LC – Lei Complementar

PaaS - Platform as a Service (Infraestrutura como Serviço)

Resp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

SaaS – Software as a Service (Software como Serviço).

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
<b>1. COMPETÊNCIAS E NORMAS GERAIS</b>	<b>15</b>
1.1. Conceito de Tributo	15
1.2. A tributação na história do Brasil	17
1.3. Federalismo Fiscal na Constituição Federal de 1988	20
1.4. Competência estadual e municipal para instituir impostos	24
1.5. Hipótese de incidência do ICMS	25
1.6. Hipótese de incidência do ISS	29
1.7. Conflito de competência de ISS e ICMS	34
1.8. A relação entre o legislador e o surgimento de novas tecnologia	36
<b>2. SERVIÇO DE STREAMING</b>	<b>38</b>
2.1. Definição de Serviço	38
2.2. O que é serviço de streaming e seu surgimento?	40
2.3. Qual a Natureza Jurídica dos serviços de streamings?	42
<b>3. O CRITÉRIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA DO ISS</b>	<b>45</b>
3.1. A não incidência de ICMS	45
3.2. A incidência de ISS sobre os serviços de streaming	47
3.3. O tratamento da Lei Complementar 116 sobre a incidência de ISS	50
3.4. O Domicílio Prestador, sua importação e o tomador	51
3.4.1. Como definir o Domicílio Prestador?	53
3.4.2. Qual é o Município competente para realizar a cobrança do Tributo?	53
3.4.3. Sobre a Importação e o Tomador	56
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>58</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>61</b>

## INTRODUÇÃO

Na década de 90, o mundo viu surgir algo que revolucionaria toda a comunicação e modo de viver da humanidade, a internet. Um novo mundo, literalmente, começava a ser moldado a partir da sua criação. O acesso em seu começo diferencia totalmente de como conhecemos hoje, o conteúdo na época disponibilizado na internet era estático, porém com o desenvolvimento tecnológico, o que antes era estático, proporcionou a criação de produtos e serviços até então não imaginados. Documentos, vídeos e até áudios poderiam ser criados apenas com uma máquina e internet, formatados e disponibilizados para consumo.

Ao longo do tempo, o modus operante da internet foi evoluindo, logo as interações relacionadas ao seu uso também. Assim, o que se relacionava com a internet e com a tecnologia foi modificando, um avanço expressivo nas demandas tecnológicas. Dessa maneira, interações e a comunicação humana mudaram, resultando maciçamente através do mundo digital, dinamizando e tornando totalmente acessíveis diversos conteúdos, desencadeando novas interações sociais e conflitos. Podemos considerar que parte desses conflitos existem devido ao fato de algumas situações, comuns no âmbito virtual, não estarem definidas em nosso sistema jurídico, podendo dizer que os progressos científicos evoluem de modo mais rápido que a adequação legislativa. No meio dessa revolução tecnológica, a partir deste ambiente propício para novidades no mercado, o streaming surge como um desses progressos científicos que necessitaram de uma adequação jurídica.

O streaming, na tradução “transmissão”, trata-se de uma tecnologia de transmissão contínua para distribuir conteúdo digital, seja áudio ou vídeo, sem a necessidade de baixar conteúdo para seu dispositivo digital. Existem duas formas de streaming, o “live streaming”, que tratam da transmissão em tempo real, similar com o que os programas de TVs fazem e tem tornado cada vez mais difundindo, partidas esportivas, premiações e outros eventos também podem ser acompanhados a distância. A outra forma de streaming, trata-se do serviço streaming on demand, esse é o foco da nossa pesquisa, nessa tecnologia o conteúdo fica salvo num servidor, podendo ser acessado por meio de um website ou um aplicativo específico, a qualquer hora. É o que acontece quando você escolhe um filme na Netflix ou uma playlist no Spotify.

O streaming on demand surgiu nos Estados Unidos no ano de 2007, na ocasião a plataforma de serviço “Netflix” começou a disponibilizar filmes que poderiam ser acessados em seu site, necessitando apenas de conexão com uma rede de internet e a contratação dos

serviços. Esse tipo de serviço chegou no Brasil em 2011, a premissa era a mesma, contratação de um pacote junta a empresas responsável e acesso a internet. Contudo, os progressos científicos evoluem de modo mais rápido que a adequação legislativa e com o crescimento dessa “novidade”, resultou em uma série de discussões jurídicas sobre os serviços prestados no streaming, sobretudo a partir de empresas estrangeiras em território brasileiro. Uma dessas discussões, sendo o centro dessa pesquisa foi a necessidade de se classificar e tributar esses serviços. Conforme o serviço foi adentrando o solo brasileiro por meio de empresas estrangeiras foi discutindo a premissa sobre o sujeito passivo do pagamento, qual o ente federativo responsável pela cobrança, e conseqüentemente qual tributo incide, assim adaptando aos meios já existentes no ordenamento e explorando suas capacidades de contribuição. Nesse plano, o streaming levantou diversos questionamentos em sua forma contributiva, uma vez que passou a ser tributado por dois impostos de competências diversas, a fim de verificar a possibilidade de sua incidência no Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) ou no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Observando-se as competências atribuídas pela Constituição Federal, faz-se parecer que a tributação desses serviços é de exclusividade dos Estados e do Distrito Federal, sendo o caso de se tributar através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Contudo, em 29 de dezembro de 2016, foi editada a Lei Complementar nº 157, que alterou Lei Complementar n. 116/2003, lei que instituiu quais são os serviços tributáveis de ISSQN. Para, dentre outras razões, foi adicionado novos itens à lista dos serviços tributáveis pelo ISS, dentre esses foi anexado ao item 1.09 os serviços de streaming de áudio e vídeo, dentre outros conteúdos, ou seja, o streaming foi incluído na lista de serviços objetos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A principal discussão acerca do tema vem exatamente da aplicação da palavra “serviço” à essas plataformas. Nesse sentido, sobre o fenômeno da incidência tributária, o professor Geraldo Ataliba explica que a “hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento ‘pague’”. A partir disso, como descrever a hipótese de incidência de um serviço totalmente novo? Sabendo que ponto de vista jurídico, um serviço é uma obrigação de fazer, ou seja, um acordo mediante o qual alguém se compromete a fazer algo para outro. Vale questionar, qual tipo de obrigação que subjaz aos contratos de Streaming? Qual a natureza dos “serviços de

streaming”, são, de fato, serviços? E como cerne dessa pesquisa, se são considerados serviços, qual a devida tributação atribuída a eles?

## 1. COMPETÊNCIAS E NORMAS GERAIS

### 1.1. Conceito de Tributo

A forma de abordar o conceito por trás de algo, deve ser encarado por meio da definição. Dito, a definição sendo encarada como algo lógico, algo “palpável”, em forma. A partir disso conseguimos compreender o aspecto semântico de um termo, isso ocorre quando estamos aptos a incluir objetos nesta classe (pelos seus critérios) e distingui-lo de outros objetos (que não possui as características exigidas). Nessa ideia, criar um nome para uma classe é semelhante a uma definição de Leonidas Helgenberger, conforme ele diz:

“As coisas têm propriedades (qualidades, atributos). Tratando, porém, de relação muito comumente considerada, ela recebe um nome. Em busca de inteligibilidade, deixamos, pouco a pouco, de associar palavras a coisas, propriedades, relações, ações ou ocorrências observáveis e passamos a associá-las a outras palavras. Termos novos são introduzidos na linguagem por meio das definições”<sup>1</sup>

A palavra torna-se inteligível devido às outras palavras contidas em nossa experiência incidental. É necessária uma rede de significados (teorias) que possam iluminar qualquer termo, tomando cuidado para não cair em círculos viciosos ou tautologias de significado. Definição é fixar o significado das palavras, fixar o padrão dos conceitos. Desta vez, não definimos coisas, definimos palavras. Conceitos são ideias. Precisamos apontar os critérios dessa ideia para que possamos realizá-la. Este ato é o definir, definir o conceito.

Partindo do ponto em que elucidamos os termos, podemos defini-los. Desse modo, há duas formas para que isso aconteça: ao indicarmos os critérios de seu uso (definição conotativa ou intencional), ou ao indicarmos os objetos significados pelo termo (definição extensional ou denotativa). Essa diferenciação se faz necessária visto que nosso espectro de estudo possui ambas as formas.

---

<sup>1</sup> HEGENBERG, Leônidas. Saber de e Saber que: alicerces da racionalidade. 1.ed. São Paulo: Editora Vozes, 2002, p. 75.

A conceituação do tributo é historicamente diversa e complicada, isto pois temos diferentes entendimentos, diferentes interpretações, diferentes doutrinas e até a lei fria. O artigo 3º do CTN em sua função de lei definir tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Como dito no parágrafo anterior, essa é uma definição conotativa, por trazer o critério de uso. Já o artigo 5º diz: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, uma definição denotativa, trazendo uma objetificação ao seu significado.

Apesar de ser definida pela letra da lei, o mundo jurídico possui uma grande parte que possui dificuldade de aceitar de bom tom a lei trazer definição de conceitos. Isto pois, uns dos principais problemas é a interpretação de normas. Logo, a operação pelos Tribunais Superiores.

O Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal possuem em seu vasto sítio diversas ementas discutindo variáveis aplicações. No Código Tributário Nacional, maioria das discussões toma forma sobre a definição de conceitos – de tributo, de renda ou de lançamento. Por isso boa parte da doutrina diz que não é bom a lei conceituar. Alguns doutrinadores entendem que a definição e a classificação dos institutos do direito são tarefas da doutrina, conforme defende o Dr, Luciano Amaro. Mas dessa forma, qual é a conceituação correta? O conceito correto é o do Dr, Gearlido Ataliba? Em que diz que:

“Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como sub-ramo do direito administrativo), como obrigação (relação jurídica). Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).”<sup>2</sup>

E completa o debate falando sobre o conceito de tributo: “Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero preceptor didático, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sains de Bujanda.” (apud FAVACHO, 2010, p. 34)<sup>3</sup>

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, Revista dos Tribunais, 1975. p. 34

<sup>3</sup> FAVACHO, Fernando Gomes. Definição do conceito de tributo. Trabalho de conclusão de curso. São Paulo, 2010, p.34. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp134830.pdf>. Acesso em: 20.Jun.2023

Ou o correto é a do Dicionário? Ou como dispõe a lei no art. 3 do Código Tributário Nacional? De certa forma podemos elucidar sobre essa falsa ideia de doutrina como fonte de direito, tornando o doutrinador como legislador eleito pelo povo para prescrever condutas. Ou se as leis fossem capazes de alterar a realidade social não-jurídica pelo seu simples ordenamento, pelo simples dizer.

Deve-se entender que a aplicação da forma, junto a sua interpretação envolve, e deve, todos esses entendimentos. Não existe a opção correta, o operador do direito necessita “abraçar” todas as acepções, sabendo que a do dicionário e da doutrina são “verdadeiras”, a da lei é “válida”. O dicionário faz parte de nossa bagagem cultural passada que nos ajuda a entender o desconhecido. É difícil nos libertarmos de nossos conceitos sociais coletivos. A função dessa linguagem, que pode ser natural, técnica ou científica, é descrever o texto para grande parte da sociedade. A lei é o ponto de partida da interpretação, faz parte da estrutura da norma e tem a função de direcionar o comportamento em sua linguagem de conhecimento. A doutrina possui uma grande disciplina científica: examina a lei e omite palavras desnecessárias e substitui outras por termos menos ambíguos, e sua tarefa é descrever a lei.

## **1.2. A tributação na história do Brasil**

O sistema tributário brasileiro possui uma história intricada, passando por diversas transformações ao longo dos anos. Desde os tempos coloniais até os dias atuais, esse sistema tem desempenhado um papel fundamental na economia e na governança do país.

Durante o período colonial, o Brasil, então colônia de Portugal, enfrentava uma carga tributária pesada. Os impostos, em sua maioria, eram voltados para a exploração dos recursos naturais, como o ouro e o pau-brasil. Essa tributação excessiva muitas vezes oprimia a população local. Após a independência do Brasil em 1822, houve a necessidade de estabelecer um sistema tributário próprio. Durante o Império, foram implementados diversos impostos, principalmente sobre a produção e o comércio, com o intuito de financiar o Estado e promover o desenvolvimento do país. A economia brasileira durante a época do Império possuía caráter acima de tudo agrícola e extremamente aberta, tendo como principal fonte de receita pública o comércio exterior. Isso acontecia devido a massiva tributação sobre a importação, que em determinada situação correspondia a cerca de 2/3 da Receita Pública.



Em 1889, o Brasil tornou-se República e logo no começo de 1891 constitui a primeira carta magna como República. A constituição de 2 de fevereiro de 1891 adotou sem grandes alterações a composição do sistema tributário no final do império. No entanto, devido à instauração do governo federal, era necessário assegurar receitas aos estados e municípios que lhes permitissem autonomia financeira. Foi adotado um sistema de separação de fontes tributárias, que separava os impostos jurisdicionais apenas para a união e estados. O governo central era responsável apenas pelos impostos de importação, direitos de entrada, saída e acomodação de navios, impostos de selo e taxas federais de correio e telégrafo; os estados receberam o direito exclusivo de legislar os impostos incidentes sobre a exportação, sobre a propriedade rural e urbana, sobre a transmissão de propriedade, sobre as indústrias e profissões, bem como sobre o imposto de selo e sobre os serviços postais e telegráficos. Quanto aos municípios, cabia aos estados a cobrança de tributos municipais para garantir sua autonomia. Além disso, tanto a união quanto os estados tinham o poder de criar outras receitas tributárias.

Nota-se que os impostos listados na constituição de 1891 são impostos de comércio exterior ou imóveis tradicionais ou impostos de produção e transações domésticas. Receitas de várias outras fontes foram incorporadas à base tributária durante primeiras décadas da república, mas somente em 1924 o governo introduziu um imposto de renda geral. Destaca-se que até a constituição de 1934, o imposto de importação e exportação se manteve como a principal renda da União.

A constituição de 1934 trouxe importantes alterações na estrutura tributária brasileira, as principais ocorreram no âmbito estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos. O processo de sistematização do direito tributário apenas começava.<sup>4</sup>

A década de 1950 foi marcada por um esforço do governo brasileiro para impulsionar o desenvolvimento industrial do país. Nesse período, foram implementadas iniciativas como a

---

<sup>4</sup> VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexos para futuras reformas. IPEA, 1996, p.3. [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acesso: 20.Jun.2023

criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) em 1959, além de medida para atrair capital estrangeiro.

Durante o governo do presidente Juscelino Kubitschek, entre 1956 e 1961, o país adotou um programa de desenvolvimento ambicioso conhecido como "50 anos em 5". Foram oferecidos incentivos financeiros e cambiais, e o imposto de importação passou a ser utilizado como um instrumento de proteção à indústria nacional. Os gastos do governo aumentaram significativamente, com a despesa do Tesouro Nacional passando de cerca de 8% do PIB no final da década de 1940 para 13% no início dos anos 1960.

Nesse contexto, entre 1964 e 1966, foi implementado um novo sistema tributário no Brasil. Essa reforma teve como prioridade a recuperação das finanças federais e atendeu às demandas por alívio tributário dos setores empresariais, que eram uma base política importante para o regime da época. A administração fazendária federal foi reorganizada, o Imposto de Renda passou por revisões que resultaram em um aumento significativo na arrecadação, e o imposto de consumo foi reformulado, dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Um marco importante dessa reforma foi a incorporação da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1967, juntamente com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Esses documentos estabeleceram a eliminação dos impostos cumulativos e a adoção do imposto sobre o valor agregado, além de limitar o poder dos estados para legislar sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Os recursos transferidos passaram a ter gastos vinculados aos objetivos estabelecidos pelo governo central, e também houve limitações nas competências tributárias dos estados e municípios.

No entanto, essa reforma também trouxe consequências, como a redução da autonomia fiscal dos estados e municípios, que ficou no nível mínimo até 1975. Os incentivos fiscais concedidos para atrair investimentos até a década de 1960 comprometeram significativamente a receita, levando o governo federal a criar o Programa de Integração Social (PIS), que reintroduziu a cumulatividade na tributação.

Após o período do "milagre brasileiro" (1968-1973), o sistema tributário começou a mostrar sinais de exaustão. A legislação do Imposto de Renda foi ajustada em 1974 para mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios começaram a reagir à falta de autonomia, interrompendo o processo de centralização das decisões no governo central. A Emenda Constitucional nº 5/75 elevou os percentuais de destinação de recursos para o Fundo.

### **1.3. Federalismo Fiscal na Constituição Federal de 1988**

A Constituição Federal de 1988 adotou como sistema político-administrativo o Federalismo, constituindo Estados, Municípios e o Distrito Federal em união indissolúvel, conforme expressa o primeiro artigo. No modelo de Estado federal, os Estados e Municípios, que são entidades federativas distintas, se unem para formar um novo Estado chamado Federação. Nesse processo, eles compartilham sua soberania, porém mantendo uma autonomia política limitada.

Destaca-se que o Federalismo brasileiro trata do modelo cooperativo, onde as responsabilidades e competências dos entes são de forma conectados trazendo um trabalho em conjunto em prol dos interesses da federação. Ou seja, os entes federados possuem autonomia de forma não hierárquica e coordenam suas políticas de maneira tanto vertical quanto horizontal.

Para este ensaio, é relevante ressaltar o papel especial que os Municípios adquiriram no Federalismo brasileiro após a Constituição Federal de 1988. A descentralização política concedeu aos Municípios uma considerável autonomia, inclusive no poder de tributação, o que complexificou as relações entre os diferentes entes federados.

A Constituição Federal de 1988, orientada pelo princípio do federalismo cooperativo, estabeleceu competências específicas para cada ente federado, por meio dos artigos 21 e 30, atribuindo à União e aos Municípios, respectivamente, responsabilidades exclusivas, enquanto os Estados receberam a competência residual, conforme o artigo 25, § 1º. Além disso, foram definidas competências comuns no artigo 23 e competências concorrentes no artigo 24.

É importante destacar que a opção pelo Estado federal teve amplas repercussões no campo do Direito Tributário, que passou a ser regido pelo princípio do Federalismo Fiscal. Esse

princípio representa a forma como os entes federados se organizam e relacionam financeiramente ao desempenhar suas funções, lidando e harmonizando as tensões decorrentes de uma estrutura heterogênea.<sup>5</sup>

As disposições constitucionais possuem grande importância para o Direito Tributário, conforme Geraldo Ataliba destacou, em que “matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”<sup>6</sup>. Logo, a Carta Magna de 1988 dispõe sobre imunidades, da repartição de receita, de princípios que regem a relação do Fisco e do Contribuinte e, de forma principal, dispõe sobre a competência tributária.

Dentro do contexto do Federalismo Fiscal, devemos compreender que a competência tributária é o mecanismo que estabelece os limites da tributação nos três níveis da federação, garantindo a autonomia financeira da União, Estados e Municípios no cumprimento de suas funções públicas definidas no pacto federativo. Em outras palavras, a competência tributária representa o poder dos entes federados para elaborar normas relacionadas à criação, arrecadação e fiscalização de impostos, de acordo com o que é estabelecido constitucionalmente<sup>7</sup>.

Sobre isso, a Constituição Brasileira tem como principal aspecto a rigidez, norteadas pelo princípio da legalidade, compreendido como base da própria noção de Estado de Direito, fazendo que não se admita conflitos. Isso implica que o legislador ordinário deve observar a distribuição de competências e outras disposições estabelecidas pelo constituinte, sendo proibido legislar de forma livre sobre casos de tributação sem levar em conta as diretrizes estabelecidas pela Constituição.

O doutrinador Hugo de Brito Machado esclarece sobre a temática da competência, que seu princípio pode ser entendido como aquele pelo qual o ente federado há de restringir sua atividade de tributação às matérias que lhe foram constitucionalmente destinadas<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 73.

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1966, p. 21.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. Dicionário de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2011. p. 76.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 39.

Em complemento, a doutrina de Roberto Catalano Ferraz define a Constituição brasileira estabelece uma distribuição de competência legislativa entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, utilizando principalmente a técnica de delimitar as situações em que os tributos podem ser instituídos por meio da legislação de cada ente.<sup>9</sup>

A partir disso, pode-se constatar que a Carta Magna delimita quais tributos podem ser cobrados ou instituídos por cada um dos entes federados e quais são suas hipóteses de incidência. Ou seja, a constituinte define a competência à instituição de cada espécie tributária. As competências tributárias da União, Estados, Municípios e Distrito Federal foram claramente estabelecidas nos artigos 145 a 149-A e 153 a 156 da Constituição de 1988. Esses dispositivos indicam as diferentes situações em que é possível tributar, bem como os entes responsáveis por exercer o poder de tributar.

Por razões metodológicas e também por consideração à especificidade do objeto do presente estudo, através do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), a Constituição conferiu aos Estados o poder de tributar a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Por outro lado, aos Municípios foi atribuído o poder de tributar serviços de qualquer natureza por meio do Imposto sobre Serviços (ISS). Para compreender a abrangência desses impostos e garantir a repartição de competências estabelecida pela Constituição, é necessário compreender o significado e o conceito jurídico das expressões "circulação de mercadorias" e "prestação de serviços", como será abordado em detalhes neste ensaio.

Antes de entrar na seara dos tributos de ISS e ICMS, vale aprofundar um pouco mais sobre competências tributárias definidas na Carta Magna, visto que sua repartição, em meio ao Federalismo Fiscal, não se limita ao texto da constituinte. Isso ocorre, pois a Constituição Federal 1988 trouxe um papel de relevância a lei complementar sobre a matéria de ordem tributária. Destaca-se sobre essa análise, o voto do Ministro Luiz Fux no julgamento de RE 651.703/PR<sup>10</sup> onde o dispõe que a Constituição Federal de 1988 valeu-se de “tipos” e não de “conceitos” ao repartir as competências tributárias. A distinção entre conceitos e tipos reside

---

<sup>9</sup> FERRAZ, Roberto Catalano. Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1992, p. 51. <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/9152>. Acesso em 21.Jun.2023

<sup>10</sup> STF, RE nº 651.703/PR, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 29/09/2016, DJe 26/04/2017

no fato de que os conceitos podem ser precisamente definidos, enquanto os tipos apenas podem ser descritos, são fluidos e possuem margem interpretativa com o intuito de concretizar valores. Apesar de destacar a existência de divergência doutrinária acerca da tipicidade em matéria tributária<sup>11</sup>, divididos em polos de tipicidade aberta e tipicidade fechada. Na qual a fechada, em resumo, trata que a competência está contida estritamente no texto constitucional. A aberta, dota de fluidez, o qual permite, por exemplo, a lei complementar detalhar o modelo e solucionar conflitos de competência.

Conforme estabelecido pela norma constitucional de eficácia limitada, a legislação complementar desempenha funções específicas no contexto tributário. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado como lei complementar pela ordem jurídica de 1988, cumpre tais atribuições. Todavia, é importante ressaltar que o CTN não opera isoladamente, mas sim em conjunto com outros diplomas legais, tais como a Lei Complementar nº 87/1996<sup>12</sup>(conhecida como "Lei Kandir") e a Lei Complementar nº 116/2003.

Desse modo, o Código Tributário Nacional constitui um microsistema normativo que se interrelaciona com as mencionadas leis complementares, objetivando a delimitação e o aprimoramento dos modelos de tributação previstos na Constituição. A legislação complementar desempenha o papel de detalhar os conceitos presentes no texto constitucional, visando garantir segurança jurídica e uniformidade na aplicação das normas tributárias.

No âmbito deste ensaio, entretanto, constata-se que, apesar da relevante incumbência atribuída à legislação complementar pela Constituição Federal de 1988, as disposições normativas estabelecidas pelos referidos diplomas legais para regular a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) não foram suficientes para promover uma delimitação inequívoca dos respectivos campos de incidência. Tal fato resulta na ocorrência frequente de conflitos de competência entre o ICMS e o ISS na prática jurídica tributária, como o caso em estudo.

---

<sup>11</sup> FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Fórum, 2022. < <https://www.btdt.uerj.br:8443/handle/1/9796> > Acesso em 21.jun.2023.

<sup>12</sup> BRASIL, Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) > Acesso em 21.jun.2023.

#### **1.4. Competência estadual e municipal para instituir impostos**

A Constituição de 1988 dispõe nos artigos 155 e 156 sobre a competência dos Estados e Municípios na instituição de impostos, respectivamente. No nível estadual, um dos principais tributos é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esse imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e sobre serviços de comunicação. O ICMS é de competência estadual, e cada Estado tem a autonomia para fixar suas próprias alíquotas e normas de arrecadação.

Além do ICMS, os Estados também podem instituir outros tributos, como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que é cobrado anualmente sobre a propriedade de veículos, e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), que incide sobre a transmissão de bens por herança ou doação.

No âmbito municipal, um dos principais tributos é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Esse imposto é de competência municipal e incide sobre a prestação de serviços em geral, como serviços de saúde, educação, construção civil, entre outros. Cada município tem a autonomia para fixar suas próprias alíquotas e regulamentar a arrecadação do ISS. Além do ISS, os Municípios também podem instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que incide sobre a propriedade de imóveis urbanos, e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), que é cobrado nas transmissões de propriedades imobiliárias.

Em especial, para este ensaio, vamos frisar os incisos II do art. 155 e III do art. 156 da CFRB que aborda especificamente a competência aos Estados a instituição de imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e aos Municípios a de imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, ou como conhecidos, respectivamente, ICMS e ISS.

Desse modo, dentro desse espectro, há a arbitragem focada nos termos: operações, circulação, mercadoria e serviço. Esses termos possuem grande importância, pois a partir deles temos a capacidade de debater, interpretar e alocar o critério especial de incidência sobre determinado objeto.

Portanto, como esclarece o doutrinador Aires Fernandino Barreto<sup>13</sup> em seu estudo sobre a competência Municipal e Estadual e os limites que ambas possuem, estudo ainda no regimento da Constituinte anterior, porém de grande valia para o debate desse ensaio. Nesse polo específico de ISS e ICMS, os Estados só poderão instituir imposto gravando operações relativas à circulação de mercadorias (e serviços) e os Municípios só poderão tributar a prestação de serviços. E conclui que toda circulação de mercadoria representa circulação de bem material, porém o inverso não é verdadeiro pois nem todo bem material circulado é mercadoria. Vejamos quais são as hipóteses de ICMS.

### **1.5. Hipótese de incidência do ICMS**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS possui sua atribuição no art. 155, inciso II, da CRFB/1988 e para a sua estrutura normativa foi editada a Lei Complementar nº 87/1996, para detalhar o âmbito de incidência e as regras aplicáveis ao imposto.

Conforme exposto anteriormente, o art. 155, II, reforçado com a LC nº 87/1996, prever a competência aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Outro ponto importante de análise é a LC nº 87/1996, que reforçou a CFRB, trazendo os detalhes para a incidência, porém também deixou de introduzir um auxílio a interpretação da linguagem utilizada pelo texto constitucional. Por esse motivo, a definição do que vem a ser “circulação de mercadoria” para fins de incidência do ICMS se deu, necessariamente, através de uma construção jurisprudencial no âmbito dos tribunais superiores.

Vale salientar que a Constituição anterior, a de 1967, tratava de ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias), houve uma “evolução” acrescentando os serviços de transporte e comunicação. Esse aspecto é importante porque hoje o ICMS, segundo Leandro Paulsen possui um total de seis hipóteses de incidência tributária<sup>14</sup>, aumentando as interseções conflitantes do ISS, que incide exclusivamente sobre a prestação de serviços.

---

<sup>13</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS e ICM – Competência Municipal e Estadual – Limites. Revista de Direito Tributário. Ano V, n. 15-16, p. 197-198. Jan/Jun. 1981.

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10.ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. p. 386.



Contudo, a partir da análise das hipóteses de incidência em questão, constata-se que as bases econômicas subjacentes à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) apresentam naturezas distintas. Em outras palavras, o ICMS não se limita apenas às operações relacionadas à circulação de mercadorias, mas também engloba a prestação de serviços, desde que devidamente previstas no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Essas hipóteses abarcam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação. Embora seja frequente, na prática tributária, que a maioria das operações sujeitas ao ICMS estejam relacionadas à circulação de mercadorias, é imprescindível salientar que esse imposto também incide sobre a base econômica da prestação de serviços, desde que tais serviços se enquadrem nas categorias de transporte interestadual, intermunicipal ou comunicação, conforme delineado pela matriz normativa do tributo.

No aspecto material nos termos conjugados de operações e circulação, compreende-se que ambas referem um contrato jurídico específico e de natureza comercial, que não se limita à mera transferência física de um bem específico, mas sim a um ato de transmissão, ou como simplifica Aires Barreto, no vender mercadorias, na transferência de titularidade ou propriedade. E complementa:

“tem por hipótese de incidência operações relativas à circulação de mercadorias (aspecto material). (...) O termo circulação, sobre representar transferência de titularidade, só pode refletir fato (efetivamente ocorrido). (...) A competência estadual se exaure pela faculdade de tributar, exclusivamente, as operações (negócios jurídicos) relativas à circulação (transferência de titularidade de mercadorias (bens objetos de mercancia). Não pode o Estado, seja a que título for, alcançar quaisquer outros fatos ocorridos no mundo fenomênico.”<sup>15</sup>

Por outro lado, há doutrina que diverge com relação à questão da transferência de titularidade da mercadoria para que se configura fato gerador do ICMS. Em contraposição à concepção estritamente jurídica da circulação, as correntes divergentes defendem a noção de circulação econômica, que não considera a transferência da titularidade da mercadoria como requisito indispensável para a configuração do fato gerador do ICMS.<sup>16</sup> Segundo essa perspectiva, a simples movimentação física da mercadoria ao longo da cadeia produtiva em direção ao consumidor final seria o suficiente para acarretar a incidência do referido imposto.

---

<sup>15</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS e ICM – Competência Municipal e Estadual – Limites. Revista de Direito Tributário. Ano V, n. 15-16, p. 198. Jan/Jun. 1981.

<sup>16</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 9, n. 52, p. 143-164, jul./ago. 2011

No momento da promulgação da Constituição de 1967, era consensual que o conceito de mercadoria, para efeitos de incidência do antigo ICM, abrangia apenas bens tangíveis. Contudo, as rápidas transformações tecnológicas relacionadas à informatização da economia e a crescente importância atribuída aos bens digitais intangíveis, como os programas de computador, levaram a novos debates sobre a definição do conceito de mercadoria para efeitos de incidência do ICMS na Constituição Federal de 1988. É importante ressaltar que esse contexto não implica necessariamente na flexibilização do conceito constitucional de mercadoria para abranger também os bens intangíveis, mas sim na necessidade de uma análise cuidadosa desse conceito em situações específicas, considerando que a natureza aberta e não taxativa empregada pelo texto constitucional permite interpretações atualizadas diante das mudanças nas dinâmicas socioeconômicas.

No escopo desta análise, em detrimento das inúmeras controvérsias de incidência, o STF e as doutrinas possuem um papel de suma importância com relação à compreensão da linguagem constitucional empregada para descrever o campo de incidência do ICMS, principalmente no âmbito da “mercadoria”. Na ausência de definição precisa no texto constitucional e na legislação complementar, o conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS permanece indeterminado. A legislação estabelece critérios negativos, excluindo certas bases econômicas destinadas a outros impostos que não o ICMS. Nesse contexto, cabe à doutrina e à jurisprudência a tarefa de construir e delimitar esse conceito, interpretando e estabelecendo parâmetros para sua aplicação.

Segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>, a mercadoria é caracterizada como um bem móvel corpóreo que está inserido no comércio, ou seja, entre os bens suscetíveis de negociação. Roque Antônio Carrazza<sup>18</sup>, em uma abordagem semelhante, destaca que "toda mercadoria é um bem móvel corpóreo (material), mas nem todo bem móvel corpóreo é uma mercadoria. Apenas o bem corpóreo móvel destinado à prática de operações comerciais adquire a qualidade de mercadoria". Essas perspectivas ressaltam a necessidade de que a mercadoria seja um bem material e móvel, direcionado para atividades comerciais. No entanto, outros

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 5, 1978, p. 87-88.

<sup>18</sup> CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011. p. 44-47.

autores, como Marco Aurélio Greco<sup>19</sup>, adotam uma visão mais ampla para o âmbito de incidência do ICMS. Segundo essa abordagem, o conceito de mercadoria abrange todos os bens negociados no mercado, independentemente de serem corpóreos ou incorpóreos, desde que haja habitualidade na negociação e sejam objeto de lucro por parte de alguém considerado comerciante. Nessa perspectiva, o critério da corporeidade não seria determinante para definir as mercadorias, incluindo-se também os bens incorpóreos na base econômica do ICMS.

No âmbito da jurisprudência, o STF tem julgados acerca da definição para o exercício da competência do ICMS. Em análise a incidência do ICMS em operações de leasing, examinou o conceito constitucional de "circulação de mercadorias" no que diz respeito à transferência de titularidade como elemento para configurar o fato gerador do ICMS. Durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829/SP<sup>20</sup>, reafirmou-se a previsão do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que os conceitos de Direito Privado não devem ser descaracterizados no âmbito do Direito Tributário. Nesse sentido, o leasing não pode ser equiparado a uma operação de compra e venda, uma vez que no leasing não ocorre a aquisição da mercadoria, mas sim a simples posse decorrente do arrendamento do bem. Portanto, a compreensão majoritária do STF foi no sentido de que o ICMS não incide sobre as operações de leasing, considerando que o texto constitucional estabeleceu a circulação jurídica da mercadoria como o fato gerador do ICMS.

Posteriormente, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 1.255.885/MS<sup>21</sup>, o Supremo Tribunal Federal (STF) fortaleceu o entendimento de que o ICMS não incide no deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo que localizados em Estados diferentes. Essa posição foi estabelecida por meio de uma tese de repercussão geral no Tema STF nº 1.099, tendo em vista a inexistência de transferência de titularidade ou realização de ato de mercancia nesses casos. Essa decisão está alinhada com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829/SP e com a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme mencionado anteriormente. Mais recentemente, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49<sup>22</sup>, também foi reiterada a jurisprudência consolidada do STF no que diz respeito à definição de circulação jurídica como elemento determinante para o exercício

---

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurelio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88

<sup>20</sup> STF, RE nº 540.829/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, D.J. 18.11.2014

<sup>21</sup> STF - ARE: 1255885 MS, Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Data de Julgamento: 14/08/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15/09/2020

<sup>22</sup> STF - ADC: 49 RN 0009727-98.2017.1.00.0000, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/04/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04/05/2021

da competência do ICMS. O Ministro relator Edson Fachin afirmou que a hipótese de incidência do ICMS é a operação jurídica realizada por um comerciante, que envolve a circulação de mercadorias e a transferência de sua titularidade para o consumidor final.

Destaca-se a relevante discussão em torno do critério de materialidade no contexto da incidência do ICMS sobre operações envolvendo softwares, que foi objeto de debate no Supremo Tribunal Federal (STF). O entendimento da Corte oscilou quanto à tributação de bens intangíveis, inicialmente considerando que apenas os bens tangíveis poderiam ser sujeitos ao imposto estadual, e posteriormente flexibilizando esse requisito em outra oportunidade. Com base nas considerações expostas e na jurisprudência pertinente, constata-se que a possibilidade de incidência do ICMS em operações envolvendo softwares está condicionada, primeiramente, à análise da classificação dos softwares como mercadorias e à interpretação do conceito constitucional de mercadoria, abrangendo ou não os bens incorpóreos. Além disso, a incidência do ICMS também está sujeita à verificação da transferência da titularidade dos softwares como mercadorias em transações comerciais, ou seja, requer a comprovação da existência de uma circulação jurídica.

Vale destacar que o mesmo entendimento se estende para o critério espacial de incidência sobre os serviços de streaming, visto que os serviços de streaming são plataformas online que fornecem conteúdo de áudio, vídeo ou outros tipos de mídia através da internet, como será visto nesse estudo. Por fim, para disponibilizar esse conteúdo de forma eficiente e interativa, os serviços de streaming dependem de software especializado. O software desempenha um papel fundamental na infraestrutura e funcionamento dos serviços de streaming, é responsável por gerenciar a transmissão dos arquivos de mídia, garantir a reprodução contínua e de alta qualidade, permitir a interação do usuário com a plataforma (como selecionar e reproduzir conteúdo), fornecer recursos de recomendação e personalização, entre outras funcionalidades.

## **1.6. Hipótese de incidência do ISS**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido como ISS possui sua atribuição no art. 156, inciso III, da CRFB/1988 e para a sua estrutura normativa foi editada a Lei Complementar No 116/2003, para detalhar o âmbito de incidência e as regras aplicáveis ao imposto. A constituição deu competência aos Municípios para instituir imposto sobre operações de serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos

Estados. Por outro lado, a Constituição não apresentou em sua redação uma delimitação do que constitui os serviços abrangidos pela base econômica do ISS. Essa tarefa foi atribuída à legislação complementar, conforme evidenciado no dispositivo mencionado.

Aires Barreto<sup>23</sup> aborda que o limite, ou como diz o perímetro da irradiação, de incidência do ISS, para que se esgote o domínio os Estados, passa pela conceituação de serviço no plano constitucional. Não reduzindo o debate, e interpretação, na sua acepção vulgar, mas na forma como encaixamos nos ditames constitucionais. Segundo o doutrinador, serviço é: “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de bem material ou imaterial.”

Desse modo, a carta magna de 1988 dispõe ao final do art. 156, inciso III, admite que os serviços haverão de ser definidos em lei complementar, a LC nº 116/2003. A legislação complementar correspondente incorpora um anexo que contém uma Lista de Serviços. Essa lista apresenta uma enumeração de itens e subitens que são classificados como serviços sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) e que podem ser reproduzidos nas legislações municipais. Dessa forma, os serviços especificados na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, os quais também estejam contemplados na lei municipal competente, estão sujeitos à cobrança do ISS, mesmo que determinado serviço não configure a atividade preponderante do prestador, conforme estabelecido no artigo 1º da referida lei.

Em suma maioria, a doutrina destaca que o rol da LC nº 116/2003 é taxativo, isso significa que as legislações municipais não podem inovem ou prevejam serviços que já não estejam listados no referido diploma base<sup>24</sup>. No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado interpretações ampliativas dos itens da Lista de Serviços, a fim de abranger serviços correlatos àqueles expressamente indicados na legislação. Vale ressaltar que a legislação complementar não pode prever atividades que não se configurem verdadeiramente como serviços para efeitos de tributação pelo ISS. Nesse sentido, destaca-se a posição doutrinária de Hugo Machado de Brito:

---

<sup>23</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS e ICM – Competência Municipal e Estadual – Limites. Revista de Direito Tributário. Ano V, n. 15-16, p. 200-201. Jan/Jun. 1981.

<sup>24</sup> “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.” STF. Plenário. RE 784439, Rel. Rosa Weber, j. em 29/06/2020 (RG – Tema 296).

“(…) o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na ‘Lista de Serviços’ tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar n. 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou leasing e da franquia ou franchising.”<sup>25</sup>

A partir desse debate, o leque de entendimento sobre o que se pode ser considerado como serviço apto para incidência de ISS se abre, ou melhor, se fecha, pois evidencia-se que nem todas as atividades incluídas ou que venham a ser inseridas na lista de serviços da Lei Complementar n° 116/2003 devem ser automaticamente reconhecidas como serviços. O principal exemplo nessa temática foi apontado no tópico anterior, os serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação de competência do ICMS. Tratam de serviços, porém não podem ser tributados por ISS ainda que, indevidamente, sejam inseridos na legislação complementar, sob pena de invasão da competência tributária outorgada aos Estados.

Vale ressaltar que houve durante o debate de incidência de ISS e ICMS uma visão doutrinária que estabelecia uma clara distinção entre as bases econômicas, sugerindo que a tributação estadual recairia sobre obrigações de dar, enquanto a tributação municipal incidiria sobre obrigações de fazer. Especificamente em relação ao ISS, em tempos passados, o Supremo Tribunal Federal (STF) reiteradamente afirmou que a incidência desse imposto estaria necessariamente ligada a uma obrigação de fazer. Embora a lista taxativa de serviços estabelecida na Lei Complementar n° 116/2003 contribua para conferir algum grau de segurança jurídica em relação ao que pode ser considerado como serviço sujeito ao ISS, é importante ressaltar que o conceito de serviço não é expressamente definido nem na Constituição Federal nem na própria lei complementar, e sua definição depende do desenvolvimento jurisprudencial e da interpretação atribuída pelo próprio STF.

A título de elucidação, temos o julgamento do Recurso Extraordinário n° 116.121/SP<sup>26</sup>, na ocasião o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela não incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) na locação de bens móveis, considerando a inexistência de uma obrigação de

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 406

<sup>26</sup> STF, RE n. 116.121-SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, redator p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, D.J. 25.05.2001

fazer nesse tipo de contrato. Esse entendimento foi reafirmado no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 446.003/PR, que também afastou a incidência do ISS na locação de veículos. Esse entendimento serviu como base para a edição da Súmula Vinculante nº 31 do STF<sup>27</sup>, aprovada em 2010. Resumindo, a Corte Suprema entendeu que apenas a prestação de serviços que envolvesse a via direta do esforço humano poderia ensejar fato gerador do ISS e que os contratos de locação de bens móveis envolveriam apenas uma obrigação de dar, consistente na entrega de bem locado, sem que estivesse configurada obrigação de fazer, sendo essa a espécie de obrigação tipicamente presente em prestações de serviços.

Em 2009, o Supremo Tribunal Federal (STF) emitiu novos posicionamentos que trouxeram perspectivas diferentes em relação à definição do conceito constitucional de serviço. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 547.245/SC<sup>28</sup>, que tratava da tributação do leasing financeiro, a maioria dos ministros decidiu, de acordo com o voto do relator, Ministro Eros Grau, que o Imposto sobre Serviços (ISS) incidiria sobre o arrendamento mercantil, mesmo que envolvesse a utilização de bens. Nesse caso, considerou-se que o leasing financeiro, sendo um contrato autônomo em que prevalece o caráter de financiamento, constitui uma prestação de serviços. Essa interpretação baseou-se na compreensão de que o conceito de "serviços de qualquer natureza" no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 não necessariamente se limita a obrigações típicas de fazer. Nessa perspectiva, o Ministro Eros Grau afirmou que a ideia anteriormente vigente, ancorada na lógica do Direito Privado, de que o ISS só poderia incidir quando houvesse uma obrigação de fazer, distorcia o significado da expressão "serviços de qualquer natureza". Além disso, o relator considerou que a dicotomia entre as espécies de obrigações não se sustentava, uma vez que existem diversas atividades de fazer que também envolvem obrigações de dar, o que não impede que essas atividades sejam classificadas como prestação de serviços e, portanto, sujeitas à tributação pelo ISS.

Nesse contexto, é evidente que o entendimento acerca da distinção entre obrigações de dar e de fazer passou por uma transformação na jurisprudência do STF, sendo também rejeitado em 2016 no caso do RE nº 651.703/PR, que analisou a incidência do Imposto sobre Serviços sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde.

---

<sup>27</sup> “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

<sup>28</sup> STF, RE nº 547.245/SC, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, Julgamento 02/12/2009, DJe 05/03/2010

Naquela ocasião, a controvérsia foi decidida em favor da municipalidade, estabelecendo-se a tese de repercussão geral de que tais atividades estão sujeitas ao ISS.

Esse entendimento foi fundamentado no voto proferido pelo Ministro Relator Luiz Fux. Foi considerado que a interpretação do texto constitucional para compreender o termo "serviço" não poderia se limitar apenas à distinção entre obrigações de dar e de fazer, de natureza civilista, com o intuito de resolver conflitos de competência entre o ISS e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Quanto ao artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), o Ministro afirmou que tal dispositivo não estabelece uma norma de interpretação constitucional e que o texto da Constituição deve ser analisado independentemente. Embora seja reconhecida a relevância da interpretação adotada pela legislação complementar em relação aos institutos do Direito Privado, ela não pode ter um caráter absoluto, devendo ser encerrada em áreas de incerteza em relação ao real alcance do texto constitucional. Em outras palavras, embora conceitos do direito civil possam contribuir de certa forma para a interpretação de conceitos constitucionais tributários, tais conceitos civilistas não podem esgotar por si só a atividade interpretativa.

A partir disso, torna-se concebível o entendimento que a Constituição Federal de 1988 valeu-se de tipos abertos, conforme pontuado pelo ministro Luiz Fux no RE, a metodologia do artigo 109 do CTN pode ser operada para permitir que a definição de conceitos constitucionais seja adaptada aos novos tempos, sem que estejam necessariamente atreladas a institutos da legislação infraconstitucional. Ou seja, o fato de um serviço estar mencionado na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 implica na competência do Imposto sobre Serviços (ISS), desde que essa atividade se caracterize como um serviço legítimo. Portanto, além de uma determinada atividade estar prevista na lei complementar como um serviço, ela também deve ser reconhecida pelo oferecimento de utilidade a terceiros, por meio de um conjunto de atividades prestadas de forma regular e com o objetivo de obter lucro. Essa prestação de serviços pode ou não estar associada à entrega de bens ao cliente, conforme estabelecido no caso do RE nº 651.703/PR.

Em dezembro de 2016, foi publicada uma a Lei Complementar nº 157/2016 alterou o dispositivo complementar anterior, a LC nº 116/2003, trazendo novos itens e alterando alguns já elencados na Lista de Serviços. De acordo com o artigo “Algumas notas sobre a LC 157/2016:



Guerra Fiscal e taxatividade” de Diane Espíndola e Hugo De Brito Machado a Lei Complementar em exame teve duas finalidades:

“A primeira delas foi a de remediar a disputa entre Municípios na atração de contribuintes, calcada em reduções concedidas no âmbito do ISS (guerra fiscal). A segunda foi a de atualizar e explicitar a lista de serviços anexa à lei complementar, nela inserindo atividades surgidas mais recentemente, como a disponibilização de conteúdos via streaming e o desenvolvimento de aplicativos para smartphones ou tablets, suprimindo omissões que nela poderiam existir.”<sup>29</sup>

Isto é, a LC 157/2016 trouxe atualizações à lista de serviços da LC 116/2003, considerando a premissa correta de sua taxatividade. A lei complementar tem o papel de resolver conflitos de competência entre os entes tributantes, especialmente nos casos em que há prestação de serviços combinada com venda de mercadorias, como forma de equilibrar as incidências do ICMS e do ISS. Para isso, estabeleceu-se que, nos serviços previstos na lista anexa à LC 116/2003, incidirá apenas o ISS, a menos que haja ressalva expressa permitindo a incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas. Nos casos em que os serviços não estão listados, incidirá apenas o ICMS. A taxatividade da lista de serviços é defendida como a única forma de aplicar de forma objetiva e clara o critério adotado pelo legislador complementar para resolver conflitos entre estados e municípios no exercício de sua competência tributária. Assim, a lei complementar nº 157/2016 foi responsável por atualizar a lista, incorporando novas realidades e preenchendo possíveis lacunas que foram identificadas na prática.

### **1.7. Conflito de competência de ISS e ICMS**

No contexto do sistema tributário brasileiro, frequentemente surge um desafio relacionado ao conflito de competência entre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Esse embate de competências entre os entes federativos, municípios e estados, respectivamente, pode gerar incertezas e controvérsias quanto à incidência tributária sobre determinadas atividades e transações. Neste texto acadêmico, abordaremos detalhadamente esse conflito, considerando as visões de renomados doutrinadores e uma comparação entre as legislações aplicáveis.

O conflito de competência entre ISS e ICMS ocorre quando uma mesma operação ou prestação de serviço pode ser interpretada como sujeita à incidência de ambos os impostos. Para

---

<sup>29</sup> ESPÍNDOLA, Diane, MACHADO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a LC 157/2016: Guerra Fiscal e taxatividade. RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 45– 76, Jan-Jun, 2018.

uma melhor compreensão desse embate, é necessário analisar os critérios de incidência e as áreas de atuação de cada tributo.

Como vimos, o ISS é um imposto de competência municipal, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal. Sua incidência recai sobre a prestação de serviços, considerando-se serviços como toda atividade que não constitua obrigação de dar ou fazer algo. A Lei Complementar nº 116/2003 estabelece a lista de serviços sujeitos ao ISS.

A definição do termo "serviço" em seu contexto difere daquela que normalmente utilizamos no vocabulário cotidiano. Trata-se de um conceito legalmente estabelecido pela Constituição, cujo objetivo é determinar quais atividades podem ser tributadas e quais não podem. Nesse sentido, é fundamental evitar interpretações dúbias quanto ao seu significado, razão pela qual devemos buscar a compreensão da palavra no âmbito jurídico.

Por outro lado, o ICMS é um imposto estadual, previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal. Sua incidência ocorre sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. A regulamentação do ICMS é realizada por meio de leis estaduais e convênios celebrados entre os estados.

A priori, percebe-se que a Constituição atribuiu ao legislador infraconstitucional a responsabilidade de regularizar potenciais conflitos relacionados à competência tributária entre Estados e Municípios. Com isso, diversos doutrinadores têm se debruçado sobre o tema do conflito de competência entre ISS e ICMS. Nesse sentido, pode-se mencionar as contribuições de nomes como Aires Barreto e Paulo de Barros Carvalho. Barreto ressalta que essa possibilidade conferida ao legislador para solucionar tais conflitos normativos não implica em uma autorização ilimitada para a criação de qualquer norma, mas sim demanda um esforço constante de discernimento entre as operações comerciais e as atividades de prestação de serviços.<sup>30</sup>

Já Carvalho afirma que, em situações de conflito entre ISS e ICMS, é fundamental realizar uma interpretação sistêmica das normas tributárias, considerando tanto a natureza da operação

---

<sup>30</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4 ed. São Paulo. Noeses, 2018

como a vontade política do legislador. Ele argumenta que a correta identificação do fato gerador e do critério material de cada imposto é essencial para solucionar o conflito.<sup>31</sup>

Uma análise comparativa das legislações aplicáveis ao ISS e ICMS auxilia na compreensão das áreas de competência de cada imposto. A Lei Complementar nº 116/ 2003 estabelece as normas gerais relativas ao ISS, trazendo uma lista taxativa de serviços sujeitos ao imposto. Essa lista abrange atividades como construção civil, consultoria, transporte, entre outras. Por sua vez, as legislações estaduais regulamentam o ICMS, estabelecendo critérios de incidência, alíquotas e obrigações acessórias. Essas leis variam de acordo com cada estado, o que pode gerar divergências na interpretação e aplicação do ICMS em situações específicas.

O conflito de competência entre ISS e ICMS é uma questão complexa no sistema tributário brasileiro. A análise doutrinária de renomados juristas, como Heleno Taveira Torres e Paulo de Barros Carvalho, fornece importantes “insights” sobre a resolução desse embate. Além disso, a comparação das legislações aplicáveis ao ISS e ICMS revela as áreas de competência de cada imposto, considerando tanto a natureza da operação quanto os critérios de incidência de cada imposto. A busca por segurança jurídica e uma correta aplicação da legislação são fundamentais para evitar controvérsias e garantir uma tributação adequada no contexto das novas atividades econômicas. Desse modo, qual o imposto deve incidir sobre os serviços de streamings?

Para este ensaio, o cerne deste conflito deve se ater na natureza jurídica dos serviços de streaming, se trata de uma obrigação de fazer ou uma obrigação de dar, tendo como o principal intuito relatar os principais argumentos que prevaleceram nas discussões e no entendimento e expor as noções que mais influenciaram na formação do entendimento acerca da tributação dos streamings.

## **1.8. A relação entre o legislador e o surgimento de novas tecnologia**

Portanto, diante da situação descrita, torna-se necessário aprofundar o estudo sobre esses tributos a fim de responder essa questão, com base nas manifestações doutrinárias, acadêmicas e jurisprudenciais sobre o tema, focando a análise nas hipóteses de incidência de cada um dos

---

<sup>31</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo: 2008. p.283.

tributos. A partir dessa análise, será possível verificar se o ISS ou o ICMS podem ser utilizados para tributar os serviços de streaming.

Em suma, tanto o ISS quanto o ICMS são tributos de grande importância para o sistema tributário brasileiro, tendo em vista sua relevância para o financiamento das atividades municipais e estaduais, respectivamente. A compreensão de suas bases legais, suas características e incidência são fundamentais para uma análise mais aprofundada do sistema tributário brasileiro e para a atuação de profissionais envolvidos na área fiscal e tributária. O que acaba gerando um novo debate, como fica a relação do legislador, sendo operador de direito, e o surgimento de novas tecnologias como os serviços de streamings?

A relação entre o legislador e o surgimento de novas tecnologias é uma questão complexa que demanda análise no âmbito acadêmico. O avanço tecnológico na era digital tem desafiado o legislador a adaptar o ordenamento jurídico às transformações trazidas por essas novas formas de consumo e distribuição de conteúdo audiovisual. Neste contexto, o presente texto buscará explorar a relação entre o legislador e os serviços de streaming, destacando os desafios normativos e as estratégias utilizadas para regulamentá-los de forma adequada.

Em nosso espectro de estudo, os serviços de streaming e outras plataformas digitais, revolucionaram a indústria do entretenimento, proporcionando aos consumidores acesso imediato a um vasto catálogo de conteúdo audiovisual via internet. Essas plataformas oferecem filmes, séries, documentários e outras produções audiovisuais, que podem ser assistidas sob demanda, a qualquer momento e em diversos dispositivos, como smartphones, tablets e smart TVs.

No entanto, o surgimento dos serviços de streaming tem desafiado o arcabouço normativo existente, uma vez que as legislações tradicionais voltadas para a regulação de conteúdo audiovisual muitas vezes não se aplicam diretamente a esse modelo de distribuição digital. O legislador, como responsável pela elaboração de leis, precisa enfrentar o desafio de atualizar o marco regulatório de modo a contemplar essas novas formas de consumo e garantir a proteção dos direitos e interesses das partes envolvidas.

Nesse sentido, a literatura acadêmica destaca a necessidade de adaptar as leis existentes ou criar novas regulamentações específicas para os serviços de streaming. Autores como

Barlow<sup>32</sup> e Gould<sup>33</sup> afirmam que a legislação precisa considerar questões como direitos autorais, proteção de dados, privacidade, concorrência, responsabilidade civil e diversidade cultural. Essas temáticas são fundamentais para assegurar um ambiente regulatório justo e eficaz.

Um exemplo de estratégia utilizada pelo legislador é a revisão das legislações de direitos autorais para abordar o licenciamento e a remuneração justa dos artistas e produtores de conteúdo que disponibilizam suas obras nas plataformas de streaming. Esse processo envolve equilibrar os interesses dos criadores de conteúdo com as expectativas dos consumidores, garantindo uma remuneração justa e incentivando a produção cultural.

Outra questão relevante é a proteção da privacidade dos usuários e a segurança de seus dados pessoais. Autores, como Benkler<sup>34</sup>, apontam para a necessidade de regulamentações que estabeleçam padrões claros de proteção de dados e limitações ao monitoramento do comportamento dos usuários pelas plataformas de streaming.

Ademais, é importante destacar que o legislador deve buscar uma abordagem multidisciplinar, envolvendo especialistas em direito, tecnologia, economia e comunicação, bem como ouvir as partes interessadas, como produtores de conteúdo, consumidores e representantes da indústria do entretenimento. Esse diálogo é essencial para compreender as diferentes perspectivas e desenvolver um ambiente regulatório.

## 2. SERVIÇO DE STREAMING

### 2.1. Definição de Serviço

A palavra serviço é definida pelo site “dicio”, dicionário online de português, como Ação ou efeito de servir, de ser útil ou de oferecer auxílio e ajuda, geralmente prestando algum tipo

---

<sup>32</sup> BARLOW, J. P. The Economy of Ideas: A Framework for Patents and Copyrights in the Digital Age. *Wired Magazine*, v. 2, n. 3, 1994. Disponível em: <https://www.wired.com/1994/03/economy-ideas/>. Acesso em: 23.Jun.2023.

<sup>33</sup> GOULD, J. *The Digital Transformation of Entertainment: Law, Policy, and Culture*. Palgrave Macmillan, 2012.

<sup>34</sup> BENKLER, Yochai. Power Without Responsibility? Intermediaries and the Law of Internet Speech. *Harvard Law Review*, 2016. 124(2), p. 520-587.

de trabalho<sup>35</sup>. Já o conhecido dicionário Michelis, divide a definição em 30 “categorias” e algumas delas chamam a atenção:

- “ 1 Ato ou efeito de servir.
- 2 Estado, emprego ou ocupação de quem é criado ou doméstico.
- 3 Estado de quem trabalha por salário.
- 4 Exercício, função ou trabalho do que serve.
- 5 Desempenho de funções públicas, quer civis quer militares.
- 6 Execução de trabalho ou desempenho de função ordenados ou pagos por outrem.
- 7 Ato ou ação útil aos interesses de alguém; favor, obséquio.
- 8 Período em que o empregado está a serviço do empregador; disposição: Estamos a serviço da empresa telefônica.
- 9 Lugar por onde se passa; passagem, serventia.
- 10 Local de trabalho; emprego. “Miguel de Tal, quarenta anos, casado, foguista, largou o serviço às 10 e meia” (DT).
- 11 LITURG Celebração de um ofício divino.
- 12 Fornecimento de comodidades como transporte de correspondência, telefone, telégrafo etc.
- 13 Conjunto de peças (pratos, travessas, xícaras etc.) usadas à mesa durante determinadas refeições; aparelho.
- 14 Nome que no fabrico de rendas se dá ao lavor.
- 15 REG (BA, MG) Lugar onde são exploradas jazidas de ouro ou diamante.
- 16 OCULT Feitiçaria por encomenda; feitiço.
- 17 O último dos parceiros que serve a pela.
- 18 Vaso onde se despejam os excrementos.
- 19 ANT Tributo pago pelo vassalo.
- 20 COLOQ Ação ilícita como furtar, brigar, matar etc.
- 21 Aquilo que é servido numa reunião ou numa recepção, incluindo bebidas, canapés, pratos quentes etc.
- 22 Modo de servir os clientes em um restaurante, hotel etc.: O hotel é confortável, mas o serviço é péssimo.
- 23 Percentual que se paga sobre a conta em restaurantes, hotéis etc., destinado à gratificação do pessoal.
- 24 Aquilo que, num restaurante, é servido antes da refeição principal (em geral, pão, manteiga e antepastos diversos).
- 25 Nome dado a certas repartições públicas.
- 26 ESP Em alguns esportes, como tênis, tênis de mesa e voleibol, golpe que se dá na bola para iniciar o jogo ou na disputa de um ponto; saque.
- 27 Ação considerada de grande relevância: Ganhou inúmeros prêmios pelos serviços prestados à causa indígena.
- 28 INFORM Função oferecida por um dispositivo.
- 29 O trabalho que o garçom realiza em um restaurante.
- 30 Local em hospital público ou privado que se destina a diagnóstico e tratamento de doentes e que pode também ser usado em aulas de graduação e pós-graduação.”<sup>36</sup>

O que podemos entender é que ambos, os dicionários, falam sobre a ação ou efeito de servir, ou seja, tratam o serviço como algo prestado por ação ou por efeito. A partir disso, conseguimos entender as nuances por meio do conceito de serviço, passando até na forma como

<sup>35</sup>DICIO, Dicionário online. Disponível em:

<https://www.dicio.com.br/servico/#:~:text=Significado%20de%20Serviço,saiu%20à%20procura%20de%20serviço..> Acesso em Acesso: 27.Jun.2023

<sup>36</sup> MICHEALIS. O dicionário da língua portuguesa. 4. Curitiba: Editora Melhoramento, 2016. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=zamnv>>. Acesso: 27.Jun.2023

esse conceito reflete no entendimento dos tributos ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

## **2.2. O que é serviço de streaming e seu surgimento?**

Estamos vivenciando a terceira revolução industrial, caracterizada por avanços significativos nas áreas de informática e comunicação. Esses avanços têm resultado em uma transformação no conceito de bens materiais e tangíveis, permitindo o acesso a conteúdos específicos sem a necessidade de deslocamento físico a estabelecimentos comerciais ou aquisição de objetos que contenham a mídia de interesse. No passado, era necessário dirigir-se fisicamente a uma loja especializada para adquirir um CD de música e ouvir os lançamentos mais recentes de artistas favoritos. Com o tempo, o conteúdo passou a ser disponibilizado por meio de downloads, agilizando o acesso em troca de espaço de armazenamento no disco rígido do computador.

Atualmente, os serviços de streaming, cada vez mais populares em escala global, viabilizam o acesso imediato a músicas sem a necessidade de locomoção ou mesmo do download do conteúdo. O único requisito para o acesso à mídia desejada é uma conexão com a internet. Por meio desses serviços, é possível acessar uma infinidade de conteúdos disponíveis na World Wide Web, sem ocupar espaço no disco rígido do computador ou na memória interna do smartphone.

Essa evolução tecnológica trouxe benefícios significativos em termos de comodidade e praticidade, ao eliminar as barreiras físicas e proporcionar uma experiência de consumo de conteúdo mais fluida. Em suma, o serviço de streaming refere-se a uma plataforma digital que possibilita aos usuários transmitir conteúdo de áudio, vídeo e multimídia através da Internet, sem a necessidade de realizar o download completo do conteúdo para o dispositivo. Esses serviços oferecem acesso instantâneo a uma vasta gama de conteúdos, como filmes, programas de TV, música, podcasts e outros.

No contexto de um serviço de streaming, o conteúdo é transmitido em tempo real por meio de uma conexão de Internet. Consequentemente, os usuários podem reproduzir o conteúdo imediatamente, sem o requisito de baixar arquivos completos para seus dispositivos. Tais serviços frequentemente disponibilizam um amplo catálogo de conteúdos, permitindo aos usuários selecionar o que desejam assistir ou ouvir em um determinado momento.

Os serviços de streaming são acessados através de aplicativos específicos ou sites designados, nos quais os usuários podem navegar pelo catálogo, realizar pesquisas por títulos específicos, criar listas de reprodução personalizadas e, em alguns casos, receber recomendações com base em suas preferências e interesses.

Os serviços de streaming representam uma expressão tangível da terceira revolução industrial, permitindo o acesso imediato a uma variedade de conteúdos através de uma conexão online, desvinculando o consumo de mídia de sua forma física e fornecendo uma experiência dinâmica e conveniente aos usuários. Exemplos proeminentes de serviços de streaming incluem Netflix, Amazon Prime Video, Disney+, Spotify, Apple Music, YouTube e Twitch. Esses serviços transformaram a maneira como as pessoas consomem conteúdo, oferecendo uma experiência conveniente e sob demanda, na qual os usuários podem desfrutar de uma variedade de entretenimento em seus dispositivos conectados à Internet, como smartphones, tablets, computadores e Smart TVs.

A história dos serviços de streaming remonta às últimas décadas do século XX, quando a evolução tecnológica e a proliferação da internet começaram a moldar o cenário do entretenimento digital. Conforme afirmado por Jenkins (2006)<sup>37</sup>, "a combinação de avanços tecnológicos, convergência de mídias e mudanças nas práticas culturais levou a uma nova era de distribuição de conteúdo".

Inicialmente, o acesso a conteúdo audiovisual era limitado por meio de meios tradicionais, como televisão, cinema e locação de vídeos em formato físico. No entanto, com o surgimento da tecnologia de compressão de dados e a crescente velocidade das conexões de internet, surgiram novas possibilidades, assim a compressão de dados permitiu a transmissão de vídeo em tempo real pela internet, tornando-se a base para o desenvolvimento de serviços de streaming. Conforme mencionado por Fernanda Pires de Sá em seu artigo sobre a antologia organizada por Holt e Sanson em *Connected viewing: selling, streaming, & sharing media in the digital age*, A visualização conectada, também conhecida como connected viewing, foi

---

<sup>37</sup> JENKINS, H. *Convergence Culture: Where Old and New Media Collide*. New York University Press, 2006. Disponível em: <https://www.hse.ru/data/2016/03/15/1127638366/Henry%20Jenkins%20Convergence%20culture%20where%20old%20and%20new%20media%20collide%20%202006.pdf>. Acesso: 27.Jun.2023



descrita como uma iminente revolução nas formas de criação, distribuição e consumo de conteúdo de mídia. Essa abordagem abrange experiências em múltiplas plataformas de mídia e reflete a crescente tendência das indústrias de integrar tecnologia digital e comunicação social em rede com as práticas tradicionais de mídia em massa.<sup>38</sup>

O advento do RealNetworks em 1995 marcou um marco importante no campo dos serviços de streaming. Seu produto, o RealPlayer, permitiu a transmissão de áudio pela internet e estabeleceu a fundação para a disseminação de conteúdo em tempo real. No entanto, foi com a ascensão do YouTube, fundado em 2005, que os serviços de streaming ganharam ampla popularidade e se tornaram acessíveis a um público mais amplo. Com o YouTube, os usuários podiam carregar, compartilhar e transmitir vídeos gratuitamente. Isso abriu caminho para uma nova forma de consumo de conteúdo e de interação social através da plataforma. Como destaca Burgess (2009), o YouTube transformou o modelo de compartilhamento de vídeos, permitindo que qualquer pessoa se tornasse um produtor e distribuidor de conteúdo<sup>39</sup>.

O serviço de streaming Netflix também desempenhou um papel significativo na evolução desse setor. Fundado em 1997 como um serviço de aluguel de DVD pelo correio, a Netflix reconheceu o potencial dos serviços de streaming e lançou sua plataforma de streaming em 2007. Isso revolucionou a indústria do entretenimento, permitindo que os usuários assistissem a uma ampla variedade de filmes e séries online, sob demanda. A Netflix transformou o mercado de entretenimento ao popularizar o streaming de vídeo e ao oferecer um catálogo abrangente de conteúdo para os consumidores. Em suma, os serviços de streaming têm uma história rica e evolutiva, impulsionada pelo avanço.<sup>40</sup>

### **2.3. Qual a Natureza Jurídica dos serviços de streamings?**

Para uma análise profunda sobre a natureza jurídica dos serviços de streamings, temos que analisar os contratos realizados entre o streaming e o consumidor. A partir disso, poderemos

---

<sup>38</sup> PIRES DE SÁ, Fernanda. Connected viewing: uma visão geral. HOLT, Jennifer; SANSON, Kevin (Orgs.). Connected viewing: selling, streaming, & sharing media in the digital era. New York; London: Routledge, 2014, 266 p. Matrizes, vol. 10, núm. 1, janeiro-abril, 2016, pp. 175-179. Universidade de São Paulo São Paulo, Brasil

<sup>39</sup> BURGESS, Jean & GREEN, Joshua: YouTube e a Revolução Digital, São Paulo, Aleph, 2009. p.21.

<sup>40</sup> SOARES, Gustavo. Netflix chega aos 25 anos com hegemonia contestada e cara de TV. Folha de São Paulo, São Paulo. Publicado em 29 de ago. de 2022. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/08/netflix-chega-aos-25-anos-com-hegemonia-contestada-e-cara-de-tv.shtml>. Acesso: 27.Jun.2023

entender duas definições: como a empresa se estabelece, como se define; e como o serviço é prestado.

Os contratos relacionados aos serviços de streaming revelam que o usuário não adquire uma cópia do arquivo digital em seu dispositivo nem se torna proprietário do conteúdo acessado. O que ocorre é a disponibilização do conteúdo presente na plataforma ao usuário contratante, que o acessa por meio da internet, sem adquirir o bem em si. Isso leva à conclusão de que não há a aquisição de uma mercadoria, não ocorrendo a transmissão da propriedade entre a empresa de streaming e o usuário. O usuário recebe apenas o direito de acesso à mídia disponível no catálogo da plataforma enquanto durar sua assinatura e o contrato entre a empresa de streaming e o detentor dos direitos do conteúdo.

Nesse sentido, é relevante citar a definição de serviços de streaming trazida pela Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a LC nº 116/2003 para incluir o item 1.09 na Lista Anexa. Essa definição menciona a "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet". Fica claro, portanto, que não há cessão definitiva do conteúdo disponibilizado pelos serviços de streaming.

Dessa forma, pode-se afirmar que a situação analisada se assemelha a uma cessão do direito de uso do conteúdo disponível na plataforma, configurando uma obrigação de dar, semelhante à locação de um bem móvel, ao invés da venda de uma mercadoria.

A partir dessa análise, observa-se que a mera autorização do acesso de um usuário ao conteúdo disponível na plataforma não caracteriza uma obrigação de fazer, o que associaria as empresas de streaming às prestadoras de serviços. Além disso, não ocorre a circulação de mercadorias, uma vez que não há transferência efetiva da propriedade do conteúdo contratado.

Essa constatação evidencia a razão pela qual há tanta discussão sobre o tratamento tributário adequado para os serviços de streaming, se devem ser tributados por meio do ISS, do ICMS ou se nenhum desses tributos seria aplicável. Como os doutrinadores Diane Espíndola e Hugo De Brito Machado expõem em seu artigo "Algumas notas sobre a LC nº 157/2016: Guerra Fiscal e taxatividade", a grande divergência doutrinária sobre a indecência sobre os streamings é a controvérsia em cima de sua natureza jurídica, pois a obrigação de fornecimento de dados tem sido objeto de divergência, havendo diferentes entendimentos a respeito, alguns

classificando-a como uma obrigação de fazer, enquanto outros a qualificam como uma obrigação de dar. Caso seja considerada uma obrigação de fazer, o imposto aplicável seria o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). No entanto, se for entendida como uma obrigação de dar, estaria sujeita à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A obrigação de dar é caracterizada principalmente pela entrega de um bem com transferência de propriedade, como ocorre em contratos de compra e venda. Embora não seja exclusivo, a transmissão da propriedade é um exemplo clássico de obrigação de dar. No caso dos serviços de streaming, o conteúdo permanece disponível exclusivamente na plataforma digital do provedor de serviços, e não é baixado para o computador pessoal do usuário. Além disso, não ocorre transferência da titularidade dos dados acessados, que é um elemento fundamental para a incidência do ICMS. Por outro lado, a obrigação de fazer é definida como uma obrigação positiva que consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição pelo devedor. Portanto, ao se estabelecer um contrato de prestação de serviços que envolve a disponibilização de dados em uma plataforma digital, que o usuário pode acessar remotamente, está ocorrendo uma obrigação de fazer específica.

Empresas como Netflix e Spotify exercem atividades de construção de plataformas digitais, controle de acesso e desenvolvimento de serviços personalizados para seus usuários. O Netflix, por exemplo, cria séries e filmes exclusivos para seus assinantes, enquanto o Spotify formula listas de músicas personalizadas de acordo com o perfil de cada cliente. O direito deve ser interpretado levando em consideração as inovações sociais e tecnológicas. A prestação de serviços não pode ser compreendida apenas conforme era no momento da promulgação da Constituição de 1988. A moldura normativa deve ser interpretada considerando o contexto temporal e espacial em que a norma está inserida.

No caso dos serviços de streaming, que ocorrem principalmente no ambiente digital, a presença física do provedor não é necessária, e a análise deve se concentrar no elemento constitutivo da atividade, como ocorre com o Netflix e o Spotify. A principal diferença entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer é que, na primeira, o objeto da prestação já está pronto e acabado, pronto para ser entregue ao destinatário, enquanto, na obrigação de fazer, há uma atividade ativa por parte do provedor. Ao analisar os serviços de streaming, percebemos que o objeto não está acabado, como no caso da revenda de uma peça de roupa, mas o provedor está constantemente atualizando, melhorando e disponibilizando o produto.

Portanto, diante da situação descrita, torna-se necessário aprofundar o estudo sobre esses tributos a fim de responder essa questão, com base nas manifestações doutrinárias, acadêmicas e jurisprudenciais sobre o tema, focando a análise nas hipóteses de incidência de cada um dos tributos. A partir dessa análise, será possível verificar se o ISS ou o ICMS podem ser utilizados para tributar os serviços de streaming.

### **3. O CRITERIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA DO ISS**

#### **3.1. A não incidência de ICMS**

Conforme definimos anteriormente no tópico sobre a natureza jurídica dos serviços de streaming, pontuamos como a empresa se estabelece, como se define e como o serviço é prestado. Em resumo, os serviços de streaming se tratam da disponibilização de dados em um domínio da internet, que pode ser acessado mediante a contratação de uma assinatura. Os contratos envolvendo serviços de streaming revelam que os usuários não estão adquirindo uma cópia do arquivo digital em seus dispositivos, tampouco se tornando proprietários do conteúdo acessado. O ponto cerne da questão é que não há a obtenção de uma mercadoria, não ocorrendo, portanto, a transferência de propriedade entre a empresa de streaming e o usuário. O usuário, por sua vez, apenas recebe o direito de acesso à mídia disponível no catálogo da plataforma durante o período de vigência de sua assinatura e do contrato estabelecido entre a empresa de streaming e o detentor dos direitos do conteúdo. A partir disso torna-se palpável uma conclusão para a incidência de ISS ou ICMS.

Já definimos que o fato gerador do ICMS como a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Temos 3 categorias: (i) a circulação de mercadorias; (ii) a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e, por fim, (iii) a prestação de serviços de comunicação. Ou seja, a prestação dos serviços categorizada nesses 3 fatores mencionados não está sujeita à cobrança do ISS, devido à proibição constitucional expressa.

Desde o início, podemos observar que os serviços de streaming não se assemelham à prestação de serviços de transporte. Como explicado anteriormente, os serviços de streaming envolvem a disponibilização de dados em um domínio da internet, que pode ser acessado

mediante a contratação de uma assinatura. Restando os fatores de circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação.

A mercadoria, em seu sentido estrito trazido pela Constituição para fins de incidência do ICMS, é caracterizada como o bem ou coisa móvel que tem como destinação a comercialização.<sup>41</sup> E como já foi exposto, a contratação dos serviços de streaming envolve o pagamento de uma assinatura periódica, permitindo que o usuário tenha acesso ao conteúdo disponibilizado pela empresa especializada por meio da internet. Nesse contexto, é importante observar que não ocorre a circulação dos bens, uma vez que o conteúdo está disponível em um servidor na internet. Em nenhum momento, há transferência de titularidade dos bens móveis para o usuário, que simplesmente acessa o conteúdo de seu interesse, sem efetivamente adquirir a mídia que está sendo acessada.

Sobre a comunicação, temos a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação sob uma prestação de serviço, conforme a LC 87/96. Ou seja, não se trata da contratação de um servidor para a disponibilização de conteúdo, tais empresas não prestam serviço oneroso de comunicação. Segundo a perspectiva jurídica, é essencial que, para que algo seja considerado um serviço, o prestador e o tomador do serviço sejam entidades juridicamente distintas. Isso implica dizer que, quando a mensagem e os meios para transmiti-la são de propriedade da emissora, não se pode considerar que haja uma atividade de prestação de serviço de comunicação, mas sim uma mera comunicação em si. Essa situação não se enquadra no escopo material constitucional do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) relacionado à comunicação.<sup>42</sup>

Dito isso, as empresas especializadas nesse setor não fornecem o servidor no qual o conteúdo é disponibilizado aos usuários, mas sim utilizam um servidor já existente e previamente contratado, ou seja, a internet, para disponibilizar seus serviços. Portanto, não sendo passível de incidência de ICMS.

---

<sup>41</sup> SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário, 12 ed., 2020, p. 1.405.

<sup>42</sup> CARBONAR, Alberto; MEIRA, Angelotti. Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com softwares via download e streaming. Revista de direito internacional econômico e tributário RDIET, Brasília, v. 12, no 1, p. 444-481, jan. jun, 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5714>. > Acesso em: 7.Jun.2023

### 3.2. A incidência de ISS sobre os serviços de streaming

Conforme já foi detalhado nesse estudo, contratação dos serviços de streaming consiste no pagamento de uma assinatura periódica para que o usuário possa ter acesso ao conteúdo que é disponibilizado pela Empresa especializada por meio da internet, muito comumente sendo filmes ou músicas. Ou seja, o usuário não obtém posse de uma cópia do arquivo digital em seu dispositivo nem se torna proprietário do conteúdo disponibilizado. O acesso ocorre por meio da internet, sem efetuar a aquisição do objeto em si.

Nessa toada, também já foi definido o fato gerador de incidência de ISS trata-se da “prestação de um serviço”, ou seja, mediante uma obrigação de “fazer” em uma relação econômica firmada entre o prestador e o tomador do serviço. Ainda, nas lições de AIRES BARRETO:

É preciso distinguir as hipóteses em que o objeto do contrato é a própria coisa, vale dizer, o conteúdo essencial é a própria coisa – quando estaremos diante de obrigação de dar – daquelas outras em que a coisa é apenas meio para se atingir um fim, quando estaremos ante obrigações de fazer. O ISS só pode alcançar as obrigações de fazer; locação de coisas não é obrigação de fazer. Logo, não se pode cogitar da incidência do ISS.”<sup>43</sup>

A partir disso, devemos analisar se os serviços de streaming tratam de uma obrigação de fazer. O Supremo Tribunal Federal (STF) vem buscando debater e definir um conceito de serviços para efeitos tributários a partir de decisões que analisaram o aspecto material do ISS, em especial, se a locação de bens móveis se submeteria ou não ao imposto. Cito o voto do Min. Celso de Melo, na ocasião do julgamento do RE 116.121- SP, consignou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre tais negócios:

“Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens

<sup>43</sup> BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osíris; ARZUA, Heron. Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. In Revista de Direito Tributário n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 192. In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016.

móveis. (...) O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar 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.”<sup>44</sup>

Ao longo do presente século, o STF tem adotado uma interpretação mais ampla do conceito de prestação de serviços em seus precedentes, afastando-se, em certa medida, da distinção entre "obrigação de dar" e "obrigação de fazer". Embora o tribunal ainda exclua a tributação das obrigações de dar pelo Imposto sobre Serviços (ISS), como é o caso da locação, tem entendido que atividades que resultem em algum benefício para terceiros, mesmo que não envolvam um "esforço humano" stricto sensu, estão sujeitas à incidência do imposto. Como exemplo temos a decisão do STF sobre a incidência do ISS incide sobre os contratos de franquia, onde o ministro relator Gilmar Mendes apontou que a jurisprudência da Corte é no sentido de que o imposto municipal onera “tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”<sup>45</sup>

Feitas estas considerações acerca da incidência do ISS, é necessário analisar a questão nos serviços de streaming em que pese o modo de sua operação e disponibilização. O serviço, como dito no tópico 2.2, é disponibilizado pela internet, um conteúdo armazenado em um servidor na nuvem, ou seja, que não é físico. Nesse sentido, a computação em nuvem temos três modelos principais: IaaS (Infraestrutura como Serviço), PaaS (Plataforma como Serviço) e SaaS (Software como Serviço). IaaS oferece infraestrutura virtualizada sob demanda, como servidores e armazenamento. PaaS fornece uma plataforma completa para desenvolvimento e implantação de aplicativos. Já SaaS disponibiliza aplicativos prontos para uso via internet. Cada modelo oferece diferentes níveis de abstração e responsabilidades, permitindo que as organizações escolham a opção mais adequada às suas necessidades de infraestrutura, desenvolvimento ou software.

No contexto dos serviços de streaming, o IaaS fornece a infraestrutura de servidores e armazenamento para hospedar e entregar o conteúdo, o PaaS permite o desenvolvimento e aprimoramento da plataforma de streaming, e o SaaS disponibiliza o serviço de streaming aos

---

<sup>44</sup> STF. Recurso Extraordinário: RE 116121- SP. Relator Min. Octavio Gallotti Redator do Acórdão: Min. Marco Aurélio. DATA DE PUBLICAÇÃO DJ 25/05/2001 - ATA Nº 16/2001 - Publicado no DJ do dia 25/05/2001, que circulou em 28/05/2001.

<sup>45</sup> RE n. 603.136/RJ, rel. min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.06.2020.

usuários finais. Esses modelos de serviços na nuvem desempenham papéis essenciais para garantir a entrega eficiente e escalável dos serviços de streaming aos usuários.

A doutrinadora Tathiane Piscitelli em seu livro “A tributação da Nuvem”, esclarece que “no que tange ao IaaS, partindo da premissa de que o contrato de cessão de uso de espaço virtual, com duas atividades preponderantes de armazenamento e processamento de dados”. E complementa:

“Isso porque, por ser configurado como um contrato misto, para a consecução de suas duas atividades preponderantes o fornecedor perfaz intensa execução de tarefas que não configuram apenas a disponibilização do espaço virtual, mas também, outras atividades, como a configuração do software para a capacidade pretendida, processamento dos dados da especificidade requerida, segurança das informações, entre outras.”<sup>46</sup>

Considerando especificamente o contexto dos contratos que envolvem a disponibilização de espaço virtual e a adequação das informações nele contidas, é possível argumentar que há a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS). Nesse caso, o fornecedor se compromete em ajustar as características do ambiente virtual às necessidades do usuário. Essa perspectiva se baseia no entendimento de que o ISS é acionado quando ocorre um esforço realizado por uma pessoa em favor de outra, com caráter econômico, no âmbito de relações privadas, visando produzir uma utilidade material ou imaterial. Essa interpretação, citando a doutrina de Barreto conforme referenciado por Piscitelli (2018), justifica a possível incidência do ISS nesse contexto: “o esforço das pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial” (BARRETO apud PISCITELLI, p. 398, 2018).

Além disso, observamos uma contratação multimodal que abrange diversas utilidades além da simples disponibilização remota do programa. Essas utilidades incluem aspectos como segurança dos dados, suporte técnico, manutenção, disponibilização do conteúdo do streaming sem a necessidade da compra do direito de exibição pelo usuário e outras características. Diante da variedade de elementos intrínsecos a esse contrato, é possível considerar a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS).

---

<sup>46</sup> PISCITELLI, Tathiane, BOSSA, Gisele (Coord). TRIBUTAÇÃO DA NUVEM Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 397.



### 3.3. O tratamento da Lei Complementar 116 sobre a incidência de ISS

Já abordado nesse estudo, a Lei Complementar 116/2003 é uma norma fundamental no ordenamento jurídico brasileiro que estabelece as normas gerais sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS). O ISS é um imposto de competência municipal, cuja incidência ocorre sobre a prestação de serviços especificados na referida lei complementar. O objetivo é garantir a arrecadação de recursos pelos municípios, visando ao financiamento das atividades locais.

Lei Complementar 116/2003 é uma legislação fundamental que estabelece normas gerais sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) no Brasil. Essa lei define os serviços sujeitos à incidência do ISS e estabelece as regras para sua cobrança e arrecadação pelos municípios.

No entanto, ao longo do tempo, foram identificadas lacunas e necessidades de atualização na Lei Complementar 116/2003. Foi nesse contexto que surgiu a Lei Complementar 157/2016, que promoveu alterações importantes na legislação do ISS. A Lei Complementar 157/2016 trouxe importantes mudanças nesse sentido, trazendo clareza sobre a tributação desses serviços. De acordo com a referida lei, a disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, sem cessão definitiva, configura uma prestação de serviço sujeita à incidência de ISS.

Seguindo essa perspectiva, doutrinadores têm se debruçado sobre a interpretação e aplicação da Lei Complementar 157/2016 em relação aos serviços de streaming. Conforme destacado por Pisani (2020)<sup>47</sup>, a inclusão específica desses serviços na lista de serviços tributáveis pelo ISS evidencia a intenção do legislador em tributar a prestação desses serviços, considerando o caráter econômico e a utilidade gerada para terceiros.

Nesse contexto, argumenta-se que os serviços de streaming podem ser caracterizados como uma forma de prestação de serviço, conforme defendido por alguns estudiosos. A disponibilização de conteúdos por meio da internet é vista como uma atividade que proporciona uma utilidade material ou imaterial para o usuário. Embora não haja uma transferência de propriedade do conteúdo em si, o usuário adquire o direito de acesso aos materiais disponibilizados durante o período de vigência do contrato. Essa abordagem ressalta a natureza

---

<sup>47</sup> PISANI, Andréa. Imposto Sobre Serviços (ISS). In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; BALEEIRO, Aliomar (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Atlas, 2020

do serviço prestado, que está relacionado à disponibilização e oferta de conteúdo para o consumo do usuário.

A inclusão dos serviços de streaming na lista de serviços tributáveis pelo ISS foi uma medida necessária para adaptar a legislação às novas formas de prestação de serviços e aos avanços tecnológicos. Essa atualização busca assegurar a justiça fiscal e a correta tributação das atividades desenvolvidas pelas empresas provedoras desses serviços. Conforme ressaltado por Aires F. Barreto, em sua obra "Imposto Sobre Serviços (ISS): Comentários à Lei Complementar nº 116/2003"<sup>48</sup>, as mudanças na Lei Complementar 157/2016 foram necessárias para que a tributação acompanhasse a realidade dos serviços digitais, garantindo a justa arrecadação dos impostos pelos municípios.

No entanto, é importante ressaltar que a implementação e a cobrança do ISS sobre os serviços de streaming podem variar entre os municípios, o que pode gerar divergências e desafios práticos. Dessa forma, é fundamental observar as regulamentações específicas de cada localidade para garantir o adequado cumprimento das obrigações tributárias. Estudos futuros podem aprofundar ainda mais essa questão, analisando a aplicação prática da legislação e as implicações para os provedores de serviços de streaming e os usuários.

Em suma, a Lei Complementar 157/2016 trouxe clareza sobre a incidência do ISS sobre os serviços de streaming, considerando-os uma prestação de serviço passível de tributação. A literatura acadêmica, representada por doutrinadores como Pisani (2020) e Silva (2018), analisa a fundamentação legal e os aspectos conceituais que embasam essa tributação. Contudo, a aplicação prática da legislação pode variar, exigindo a observância das regulamentações específicas de cada município para garantir o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos serviços de streaming.

### **3.4. O Domicílio Prestador, sua importação e o tomador**

O Domicílio Prestador, a importação e o tomador são conceitos essenciais no contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), um tributo municipal no Brasil. O Domicílio Prestador refere-se ao local onde a empresa ou profissional autônomo realiza a prestação dos serviços, sendo fundamental para determinar a competência do município para a

---

<sup>48</sup> BARRETO, Aires F. Imposto Sobre Serviços (ISS): Comentários à Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

cobrança do ISS. A importação, por sua vez, diz respeito à contratação de serviços provenientes do exterior por parte de um tomador localizado no território brasileiro. Já o tomador é a pessoa física ou jurídica que contrata ou utiliza os serviços prestados por terceiros.

No que diz respeito ao Domicílio Prestador, é importante destacar que o município onde a atividade é efetivamente realizada possui a competência para exigir o recolhimento do ISS. O estabelecimento do Domicílio Prestador é um critério relevante na definição da jurisdição tributária, já que o ISS é um imposto de natureza municipal. É por meio desse critério que se delimita qual município é responsável pela fiscalização e cobrança do imposto sobre determinada prestação de serviços.

No que tange à importação de serviços, ela ocorre quando um tomador brasileiro contrata um serviço prestado por uma empresa estrangeira. Nesse caso, a importação está sujeita à incidência do ISS, e o tomador brasileiro é o responsável pelo pagamento do imposto. A legislação municipal estabelece as alíquotas e regras específicas para a importação de serviços, devendo o tomador realizar o recolhimento ao município competente de acordo com tais normas. No que se refere à importação de serviços de streaming, ocorre quando um tomador brasileiro contrata uma plataforma de streaming de uma empresa estrangeira. Nesse caso, a importação está sujeita à incidência do ISS, e o tomador brasileiro é o responsável pelo pagamento do imposto. A legislação municipal estabelece as alíquotas e as regras específicas para a importação de serviços de streaming, cabendo ao tomador realizar o recolhimento ao município competente de acordo com tais normas.

Quanto ao tomador de serviços, ele desempenha um papel relevante na relação tributária do ISS. Em alguns casos, o tomador é responsável pelo recolhimento do imposto, enquanto em outros, é o prestador do serviço. Essa definição varia de acordo com a legislação municipal específica. Portanto, é necessário verificar a legislação do município onde a prestação de serviços ocorre para compreender as obrigações tributárias do tomador e do prestador.

Esses três conceitos estão inter-relacionados no contexto do ISS. O Domicílio Prestador define a competência tributária do município, a importação de serviços implica no recolhimento do ISS pelo tomador brasileiro e o tomador desempenha um papel fundamental na relação de obrigações tributárias. Compreender e aplicar corretamente esses conceitos é essencial para a correta tributação dos serviços prestados e contratados no âmbito do ISS.

No contexto dos serviços de streaming, a correta aplicação do Domicílio Prestador, importação e a definição do tomador são essenciais para a adequada tributação do ISS. A delimitação do município competente, a identificação da importação de serviços de streaming e a definição das obrigações do tomador contribuem para uma tributação eficiente e justa no âmbito desse imposto.

#### **3.4.1. Como definir o Domicílio Prestador?**

O Domicílio Prestador é um conceito relevante no campo do direito tributário, particularmente no contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Refere-se ao local onde o prestador de serviços estabelece sua sede, filial, agência, sucursal ou escritório de representação para a realização das atividades de prestação de serviços.

No caso do ISS, o Domicílio Prestador é fundamental para determinar a competência tributária, ou seja, o município responsável pela cobrança e fiscalização do imposto. Conforme a Lei Complementar nº 116/2003, o Domicílio Prestador é o critério utilizado para estabelecer a vinculação entre o prestador de serviços e o município onde deve ser recolhido o ISS.

Para definir o Domicílio Prestador, é necessário considerar a realidade fática da prestação dos serviços. Isso envolve analisar elementos como a sede administrativa, a estrutura organizacional, o local onde são realizadas as atividades de gerenciamento, controle e execução dos serviços. Em caso de empresas com várias filiais ou estabelecimentos, o Domicílio Prestador será aquele onde estiver a administração central, o centro de decisões ou a sede da empresa.

A correta definição do Domicílio Prestador é essencial para estabelecer a competência tributária dos municípios, evitando conflitos de cobrança e garantindo a adequada arrecadação do ISS. É importante ressaltar que a definição do Domicílio Prestador pode variar de acordo com a legislação municipal, sendo necessário observar as normas específicas de cada município para identificar o local correto de recolhimento do imposto.

#### **3.4.2. Qual é o Município competente para realizar a cobrança do Tributo?**

A legalidade e a tipicidade são aspectos de extrema importância no âmbito do direito tributário. Nesse contexto, é relevante destacar os principais elementos relacionados ao fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS). Um ponto controverso desse tributo diz respeito à definição da competência para a sua cobrança.

No caso do ISS, a relação jurídica que estabelece a incidência do imposto ocorre por meio da contratação entre o tomador dos serviços e o prestador, sem que exista uma relação de subordinação entre as partes. Essa contratação é realizada mediante remuneração e pressupõe a prestação de um serviço por parte do prestador ao tomador. Além disso, é importante ressaltar o disposto no artigo 114 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o fato gerador do imposto ocorre mediante a ocorrência da circunstância legalmente prevista. Isso significa que é necessário observar as disposições legais específicas que definem quais serviços estão sujeitos à incidência do ISS.

No contexto da competência para a cobrança do ISS, é preciso considerar as regras estabelecidas pela legislação municipal. Cada município possui a competência para instituir e arrecadar o imposto, de acordo com critérios estabelecidos pela legislação nacional. Esses critérios envolvem, por exemplo, o local onde o serviço é prestado ou o domicílio do prestador.

Dessa forma, a definição da competência para a cobrança do ISS está diretamente relacionada à correta interpretação das normas legais aplicáveis, considerando os elementos que caracterizam o fato gerador e os critérios estabelecidos pela legislação municipal.

Nesse sentido, com o intuito de estabelecer diretrizes claras para a questão, a Lei Complementar nº 116/03 trouxe disposições relativas à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), estabelecendo que o imposto será devido no local do estabelecimento do prestador. Esse critério de localização é determinante para fins de competência tributária, salvo algumas exceções previstas na própria legislação. É importante ressaltar que é necessário haver uma conexão entre o serviço efetivamente prestado e o estabelecimento no qual o prestador está situado. Em situações em que o prestador possui mais de um estabelecimento ou filial, o critério determinante será o local onde a prestação do serviço efetivamente ocorreu.

Diante disso, é válido destacar o ensinamento de Torres, que contribui para a compreensão dessas questões relacionadas ao domicílio prestador e a competência para a cobrança do ISS. Sua doutrina aborda os critérios adotados pela legislação e a necessidade de

estabelecer uma conexão entre o local da prestação do serviço e o domicílio do prestador para fins de competência tributária. Assim, disse:

“Para identificação objetiva do estabelecimento prestador, ao qual o contrato de serviço queda-se vinculado, impõe-se conhecer a “causa” do negócio jurídico e, assim, saber onde foi alcançado o propósito negocial. Atos preparatórios, coleta de dados ou informações, vistoria de equipamentos, retirada ou entrega de documentos, dentre outros, não se confundem com a efetiva prestação de serviços.”<sup>49</sup>

Nessa toada, no Recurso Especial 1.060.210/SC<sup>50</sup>, foi estabelecido o entendimento de que o imposto sobre serviços (ISS) é devido no local onde efetivamente ocorre a prestação. Embora o caso discutido no recurso esteja relacionado a contratos de arrendamento mercantil, a questão central é a mesma: a definição da competência para a cobrança do ISS. Nesse sentido, de acordo com a legislação vigente, no presente caso, o município competente para a cobrança do tributo seria aquele onde está localizado o estabelecimento do prestador, desde que sejam atendidos os requisitos de realização do serviço e competência decisória, não necessariamente sendo a sede da empresa.

É importante ressaltar que, embora não seja o objeto da presente discussão, a adoção desse modelo de tributação pode gerar comportamentos evasivos por parte de alguns contribuintes ao escolherem estabelecer sua sede em municípios com carga tributária mais baixa. Por outro lado, caso a competência fosse atribuída ao local de consumo, poderia haver uma tributação mais equitativa em relação a esses serviços.

Diante disso, é preciso destacar que, considerando que os serviços em questão não se enquadram nas exceções previstas no art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, os serviços de streaming como objeto implicam a competência tributária do município onde o prestador está localizado. Conforme os autores Hugo Funaro e Cesar Augusto Seijas de Andrade resumem sobre essa temática:

---

<sup>49</sup> TORRES, Taveira Heleno. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço. 24.mai.2017. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico#\\_ftn3](https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico#_ftn3). Acesso em 11.jun.2023

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

<sup>50</sup> Recurso Especial 1.060.210/SC. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 11.jun.2023.

“Há controvérsias sobre o município competente para a cobrança do ISS sobre o streaming, tendo a lei complementar optado pelo município do local do estabelecimento do prestador. Na dúvida sobre qual seria tal município, deve-se apontar aquele com poderes decisórios para a realização do fato gerador do ISS (o fornecimento do streaming). De outro lado, não possuindo o prestador estabelecimento no Brasil, poder-se-ia, como alternativa, eleger os detentores dos meios de pagamento aos prestadores de serviços (e.g.as operadoras de cartão de crédito) como responsáveis pelo pagamento do ISS.”<sup>51</sup>

### 3.4.3. Sobre a Importação e o Tomador

Um aspecto relevante nessa temática de tributação do Imposto sobre Serviços (ISS) nos serviços de streaming diz respeito à importação dos serviços e à figura do tomador. A importação ocorre quando um serviço é contratado por um tomador localizado em um município diferente daquele onde está estabelecido o prestador do serviço.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 116/03 em seu artigo 1º, §1º passou a prever a incidência do ISS sobre: i) o serviço proveniente do exterior (serviço prestado totalmente fora do território nacional) e ii) o serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior (o serviço complexo, realizado em etapas, nem todas realizadas fora do território nacional), buscando regulamentar a questão ao estabelecer que o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador, sendo esse o critério determinante para a competência tributária. Em ambas as situações o serviço é prestado em benefício do tomador estabelecido no Brasil. No entanto, é importante ressaltar que há algumas ressalvas e exceções previstas na legislação, as quais podem impactar a definição do local de incidência do imposto:

“Ante a impossibilidade de cobrar o prestador de serviço estrangeiro justamente porque ele não está sujeito às leis brasileiras, o artigo 6º, §2º, I da lei complementar 116/03 deslocou a responsabilidade pelo recolhimento do ISS ao tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior, o qual não pratica o fato gerador (não presta o serviço), sendo o município no qual estiver estabelecido o competente para exigir o imposto.”<sup>52</sup>

Quanto à figura do tomador, ele desempenha um papel fundamental na análise da incidência do ISS nos serviços de streaming. O tomador é aquele que contrata e utiliza o serviço, e sua localização geográfica pode influenciar na definição da competência para a cobrança do

<sup>51</sup> FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do Streaming. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p.244-264. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.

<sup>52</sup> MANENTE, Luciana Nini; JARDIM, José Eduardo Burti. A incidência do ISS sobre a importação de serviço. Migalhas. Publicado em: 19.Dez.2019. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/317205/a-incidencia-do-iss-sobre-a-importacao-de-servico>>. Acesso:12.jun.2023

imposto. É necessário verificar se o tomador está localizado no mesmo município onde se encontra o prestador ou se há uma importação do serviço para outro município.

No dia 4 de dezembro de 2021, o STF por sua vez julgou no Recurso Extraordinário 688.223, com Repercussão Geral, a incidência do ISSQN sobre o licenciamento e cessão de programas de computador (softwares). Por mais que não se trate exclusivamente dos serviços de streaming, há a possibilidade de traçarmos um paralelo, visto que o julgado trouxe a constitucionalidade do ISSQN sobre serviços provenientes ou iniciados no exterior.<sup>53</sup>

Na ocasião, o do ministro Dias Toffoli (Relator) rejeitou a tese da inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre serviços provenientes do exterior, inclusive softwares, argumentando:

"é plenamente válida a incidência do ISS sobre serviço proveniente do exterior do País ou sobre serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, nos termos do artigo 1º, § 1º, da LC nº 116/03. Esse dispositivo, em harmonia com o texto constitucional, prestigia o princípio da tributação no destino. A propósito, note-se que, a teor do artigo 156, §3º, da Constituição Federal, cumpre a lei complementar excluir da incidência do imposto em questão exportações de serviços para o exterior, justamente em atenção ao referido princípio. A ideia é que, a partir do mencionado preceito, a tributação dos bens ou serviços exportados ocorram no país em que são eles consumidos. Nessa toada, o país exportador deixa de os tributar e o país importador exerce, sobre os bens ou serviços importados, a competência tributária pertinente. É disso que se trata no referido dispositivo constitucional e na disciplina presente na LC nº 116/03."<sup>54</sup>

Vale destacar também o voto do ministro Alexandre de Moraes. O Ministro trouxe sem seu voto a questão do fundamento de isonomia entre prestadores estabelecidos no Brasil e fora do país, diante do inegável favorecimento a empresas estrangeiras, em detrimento das empresas brasileiras, ofendendo, ainda, o princípio da livre concorrência, verbis:

"Ora, vedar a incidência do ISS sobre importação de serviços viola o princípio da isonomia, haja vista que apenas os serviços prestados por empresas situadas no território nacional seriam tributados. Observa-se, ainda, que favorecer a prestação de serviços estrangeiros, desonerando-os do ISS, viola também o princípio da livre concorrência, basilar da atividade econômica (artigo 170, IV, da CF/1988)."<sup>55</sup>

<sup>53</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Para STF, ISSQN incide sobre serviços provenientes do exterior. <<https://www.conjur.com.br/2021-dez-26/opiniao-stf-issqn-incide-servicos-provenientes-exterior>>

Acesso: 12.jun.2023

<sup>54</sup> STF, RE n. 688.223/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.112.2021.

<sup>55</sup> STF, RE n. 688.223/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.112.2021.



Portanto, é possível afirmar que o Acórdão do Recurso Extraordinário 688.223, além de declarar a constitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior, também contribui para refutar a tese que associa o núcleo material do fato gerador do ISSQN exclusivamente a um "fazer humano". Em vez disso, consolida a compreensão de que o núcleo do fato gerador do ISSQN está no resultado do serviço prestado, ou seja, na utilidade jurídica que o prestador se comprometeu a oferecer ao tomador do serviço. Essa interpretação reforça a importância do resultado do serviço como elemento central para a incidência do ISSQN.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo desse estudo consistiu em identificar, com base nas diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal, a classificação jurídica adequada para a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, de competência estadual, e do Imposto sobre Serviços, de competência municipal, sob a ótica de incidência sobre os serviços de streamings. Tal análise foi realizada devido à relevância do tema no contexto atual.

Ao longo deste estudo, ficou evidente a importância crucial do setor tecnológico na economia nacional, exercendo influência direta no desenvolvimento de tecnologia, na criação de empregos, nos investimentos internos e externos, bem como em outros aspectos fundamentais para o avanço desse setor. Considerando o contexto de alta carga tributária no país, com a cobrança de diversos impostos diretos, indiretos, contribuições, taxas, entre outros, é de suma importância garantir o enquadramento fiscal adequado, a fim de proporcionar segurança jurídica e promover o crescimento contínuo do setor, gerando impactos positivos nessa área.

Ainda nessa perspectiva, é evidente que atualmente existe uma predominância de insegurança jurídica, uma vez que a sociedade está inserida em um mundo globalizado, onde informações e, principalmente, a tecnologia estão em constante mudança. Torna-se cada vez mais difícil, na figura do legislador, acompanhar tais mudanças a fim de revisar e atualizar o conjunto de regulamentos a fim de abarcar essas novas modalidades de consumo representa um desafio, com o objetivo de assegurar a proteção dos direitos e interesses das partes envolvidas. Diante desse cenário, as diretrizes estabelecidas pela Constituição assumem uma importância fundamental, pois são o ponto de partida para a contenção de eventuais arbitrariedades.

Dessa forma, o operador do direito, utilizando os instrumentos legais pertinentes, a doutrina e uma análise aprofundada dos conceitos jurídicos, tem o dever de examinar de forma crítica os princípios normativos estabelecidos pelo legislador, a fim de garantir a correta classificação jurídico-tributária. Em outras palavras, é necessário realizar uma avaliação crítica da proposta legal, a fim de evitar abusos por parte da autoridade fiscal, que detém maior poder na relação jurídica e tem competência para confiscar o patrimônio do contribuinte.

Especialmente no âmbito tributário, os Princípios Constitucionais desempenham um papel de extrema importância, pois, por um lado, são instrumentos essenciais para desencorajar a injustiça fiscal e, por outro lado, são diretrizes que conferem segurança jurídica aos indivíduos sujeitos à tributação. É relevante destacar também que a Constituição estabeleceu de forma explícita os principais aspectos das figuras tributárias, cabendo ao legislador infraconstitucional apenas regulamentá-los.

Nesse contexto, a interpretação conjunta dos conceitos definidos na Constituição com as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição, adquire grande importância. Além disso, a análise desses conceitos pelos estudiosos do direito também se mostra fundamental, uma vez que as fontes doutrinárias são capazes de delinear a abrangência dos institutos e das normas.

Desse modo, torna-se necessária uma análise dos institutos jurídicos vinculados ao serviço de streaming, de forma especial e criteriosa visto que a tecnologia ganhou uma importância ímpar nos últimos anos, na medida em que estes são os fatores determinantes para verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Sendo assim, em conformidade com as considerações realizadas no presente estudo, opina-se pela impossibilidade de incidência do ICMS, tendo em vista que, nestas modalidades de programas, estão ausentes os requisitos para a incidência do Tributo: (i) não se assemelham à prestação de serviços de transporte; (ii) a incorrência de circulação dos bens, por se tratar de conteúdo disponibilizado na internet, ou seja, não há transferência do bem e, (iii) quando a emissora é detentora tanto da mensagem quanto dos meios para transmiti-la, não é possível caracterizar a existência de uma atividade de prestação de serviço de comunicação.

No que se refere ao ISS, a despeito das alterações trazidas pela Lei Complementar n° 157/2016, determinando a incidência do Imposto de competência municipal abarcando quase todas as operações afetas à utilização de serviços de streamings, softwares e armazenamento de dados, deve ser realizada uma leitura crítica do referido dispositivo, em consonância com o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal, quando definiu que o tributo deve incidir sobre “obrigações de fazer”.

Diante disso, podemos analisar o viés do esforço empreendido por uma pessoa em benefício de outra, com caráter econômico, sob uma relação contratual de direito privado, com o objetivo de produzir um bem tangível ou intangível. Além disso, podemos observar que o contrato abrange várias utilidades além da simples transmissão remota de um programa na plataforma. Essas utilidades incluem elementos como segurança de dados, suporte técnico, manutenção, disponibilização do conteúdo de streaming sem a necessidade de aquisição dos direitos de exibição pelo usuário, entre outras características. Diante dessa variedade de elementos presentes nesse contrato, é plausível considerar a possibilidade de incidência do ISS.

A partir disso, abre-se um novo debate no campo do domicílio prestador, sua importação e o tomador. A correta aplicação de cada conceito se faz necessário para adequação de tributação do ISS, (i) a definição precisa do Domicílio Prestador desempenha um papel fundamental na determinação da competência tributária dos municípios para evitar conflitos de cobrança e assegurando a arrecadação adequada do Imposto sobre Serviços; (ii) o tocante a importação, a LC n° 116/03 prevê a incidência de ISS sobre o serviço provindos do exterior ou caso o serviço tenha sido iniciado no exterior, como é o caso dos streamings. A lei determina que o ISS é devido no local onde está estabelecido o prestador do serviço, sendo esse o critério determinante para a competência tributária; e (iii) referente ao tomador, a localização geográfica daquele que contrata e utiliza o serviço, é um elemento relevante na determinação da competência tributária. É preciso verificar se o tomador está localizado no mesmo município onde o prestador do serviço se encontra ou se há uma importação do serviço para outro município. Essa análise da localização dos envolvidos é necessária para estabelecer corretamente a competência e a devida cobrança do ISS nos serviços de streaming.

**BIBLIOGRAFIA**

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 73.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, Revista dos Tribunais, 1975. p. 34

\_\_\_\_\_, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1966, p. 21.

BARRETO, Aires F. ISS e ICM – Competência Municipal e Estadual – Limites. Revista de Direito Tributário. Ano V, n. 15-16, p. 197- 201. Jan/Jun. 1981.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4 ed. São Paulo. Noeses, 2018

BARRETO, Aires F. Imposto Sobre Serviços (ISS): Comentários à Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

BARRETO, Aires F. GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo; LOPES FILHO, Osiris; ARZUA, Heron. Seminário sobre o regime tributário de modernos institutos de direito empresarial – ‘Leasing’ e ‘Merchandising’. Coordenação SUNDFELD, Carlos Ari. In Revista de Direito Tributário n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 192. In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016.

BARLOW, J. P. The Economy of Ideas: A Framework for Patents and Copyrights in the Digital Age. Wired Magazine, v. 2, n. 3, 1994. Disponível em: <https://www.wired.com/1994/03/economy-ideas/>. Acesso em: 23.Jun.2023.

BENKLER, Yochai. Power Without Responsibility? Intermediaries and the Law of Internet Speech. Harvard Law Review, 2016. 124(2), p. 520-587.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o Streaming – A (in)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar Nº 366/2013.** 2016. 77f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>.

BURGESS, Jean & GREEN, Joshua: YouTube e a Revolução Digital, São Paulo, Aleph, 2009. p.21.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 de junho de 2022.

**BRASIL, Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 21.jun.2023.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. **Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Portal da Legislação, Brasília, jul. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm) Acesso em: 28 de junho de 2022.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. **Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº157, de 29 de dezembro de 2016.** Portal da Legislação, Brasília, dez. 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm) Acesso em: 28 de junho de 2022.

CARBONAR, Alberto; MEIRA, Angelotti. Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações

com softwares via download e streaming. Revista de direito internacional econômico e tributário RDIET, Brasília, v. 12, no 1, p. 444-481, jan. jun, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5714>. Acesso em: 7.Jun.2023

CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. ICMS. 15 ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES, 2011. p. 44-47.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo: 2008. p.283.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 5, 1978, p. 87-88.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COUTINHO, Mariana. **Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web2.0**. Techtudo, 2013. Disponível em:

<http://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html>. Acesso em: 28 de junho de 2022.

DICIO, Dicionário online. Disponível em: <

<https://www.dicio.com.br/servico/#:~:text=Significado%20de%20Serviço,saiu%20à%20procura%20de%20serviço>. Acesso em Acesso: 27.Jun.2023

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto; **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ESPÍNDOLA, Diane, MACHADO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a LC 157/2016: Guerra Fiscal e taxatividade. RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 45– 76, Jan-Jun, 2018.

FACHIN, Odília. **Fundamentos da Metodologia Científica: noções básicas em pesquisa científica.** 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://www.metodologiacyentifica.org/tipos-de-pesquisa/pesquisa-bibliografica/>>. Acesso em: 28 de junho de 2022.

FAVACHO, Fernando Gomes. Definição do conceito de tributo. Trabalho de conclusão de curso. São Paulo, 2010, p.34. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp134830.pdf>. Acesso em: 20.Jun.2023

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Fórum, 2022. <https://www.bdttd.uerj.br:8443/handle/1/9796>. Acesso em 21.jun.2023.

FERRAZ, Roberto Catalano. Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1992, p. 51. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/9152>. Acesso em 21.Jun.2023

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A Tributação do Streaming. São Paulo: IBDT, 1º semestre2021.Quadrimestral. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p.244-264.

GOULD, J. The Digital Transformation of Entertainment: Law, Policy, and Culture. Palgrave Macmillan, 2012.

GRECO, Marco Aurelio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88

HEGENBERG, Leonidas. Saber de e Saber que: alicerces da racionalidade. 1.ed. São Paulo: Editora Vozes, 2002, p. 75.

JENKINS, H. Convergence Culture: Where Old and New Media Collide. New York University Press, 2006. Disponível em: <https://www.hse.ru/data/2016/03/15/1127638366/Henry%20Jenkins%20Convergence%20cult>

[ure%20where%20old%20and%20new%20media%20collide%20%202006.pdf](#).

Acesso:

27.Jun.2023

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39/406

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. Dicionário de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2011. p. 76.

MANENTE, Luciana Nini; JARDIM, José Eduardo Burti. A incidência do ISS sobre a importação de serviço. Migalhas. Publicado em: 19.Dez.2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/317205/a-incidencia-do-iss-sobre-a-importacao-de-servico>. Acesso:12.jun.2023

MICHEALIS. O dicionário da língua portuguesa. 4.Curitiba: Editora Melhoramento, 2016. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=zamny>. Acesso: 27.Jun.2023

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 10.ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. p. 386.

PIRES DE SÁ, Fernanda. Connected viewing: uma visão geral. HOLT, Jennifer; SANSON, Kevin (Orgs.). Connected viewing: selling, streaming, & sharing media in the digital era. New York; London: Routledge, 2014, 266 p. Matrizes, vol. 10, núm. 1, janeiro-abril, 2016, pp. 175-179. Universidade de São Paulo São Paulo, Brasil

PISANI, Andréa. Imposto Sobre Serviços (ISS). In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; BALEEIRO, Aliomar (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Atlas, 2020

PISCITELLI, Tathiane, BOSSA, Gisele (Coord). TRIBUTAÇÃO DA NUVEM Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 397.



RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 9, n. 52, p. 143-164, jul./ago. 2011

SABBAG, Eduardo. Manual De Direito Tributário. São. Paulo: Saraiva, 12 ed., 2020, p. 1.405.

SOARES, Gustavo. Netflix chega aos 25 anos com hegemonia contestada e cara de TV. Folha de São Paulo, São Paulo. Publicado em 29 de ago. de 2022. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/08/netflix-chega-aos-25-anos-com-hegemonia-contestada-e-cara-de-tv.shtml>. Acesso: 27.Jun.2023

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Para STF, ISSQN incide sobre serviços provenientes do exterior. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-26/opiniaao-stf-issqn-incide-servicos-provenientes-exterior>> Acesso:12.jun.2023

\_\_\_, RE nº 651.703/PR, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 29/09/2016, DJe 26/04/2017

\_\_\_, RE nº 540.829/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, D.J. 18.11.2014

\_\_\_, ARE: 1255885 MS, Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Data de Julgamento: 14/08/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15/09/2020

\_\_\_, ADC: 49 RN 0009727-98.2017.1.00.0000, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/04/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04/05/2021

\_\_\_, RE n. 116.121-SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, redator p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, D.J. 25.05.2001

\_\_\_, RE nº 547.245/SC, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, Julgamento 02/12/2009, DJe 05/03/2010

\_\_\_\_, RE 116121- SP. Relator Min. Octavio Gallotti Redator do Acórdão: Min. Marco Aurélio. DATA DE PUBLICAÇÃO DJ 25/05/2001 - ATA Nº 16/2001 - Publicado no DJ do dia 25/05/2001, que circulou em 28/05/2001.

\_\_\_\_, RE n. 603.136/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.06.2020.

\_\_\_\_, RE n. 688.223/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.12.2021.

STF, Resp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28.11.2012

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

\_\_\_\_\_, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço. 24.mai.2017. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico#\\_ftn3](https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico#_ftn3). Acesso em 11.jun.2023

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexos para futuras reformas. IPEA,1996, p.3. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acesso: 20.Jun.2023