

DA LEGALIDADE E DA CONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS OPERAÇÕES DE *STREAMING*

LEGALITY AND CONSTITUTIONALITY OF THE
SERVICE TAX ON STREAMING OPERATIONS

*Gilson Bomfim**

*Gustavo da Gama Vital de Oliveira***

RESUMO

O trabalho analisa a tributação sobre streaming, especialmente a legalidade e a constitucionalidade de normas federais e estaduais que submetem essas atividades ao ISS ou ao ICMS. Embora a Reforma Tributária recentemente aprovada tenha implementado importantes mudanças no campo da tributação sobre bens e serviços, a discussão continua atual e relevante, pois as regras de transição da Emenda Constitucional 132/2023 preveem a extinção do ISS e do ICMS somente a partir 2033. Dessa forma, após uma breve conceituação de streaming, investigam-se dispositivos específicos da LC nº 116/2003, que passaram a prever a tributação de operações de streaming por ISS, e sua compatibilidade com a Constituição Federal. A pesquisa utiliza a revisão da literatura especializada e a análise da jurisprudência do STF acerca do significado da expressão “serviços de

*Doutorando e Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Especialista em Direito Tributário. LLM Direito Corporativo. Diretor do Centro de Altos Estudos da PGFN no Rio de Janeiro. Procurador da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro

** Professor Associado de Direito Financeiro e Direito Tributário da UERJ. Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

qualquer natureza” como método de trabalho. Constatou-se que, além de estarem previstos na LC nº 116/2003, as operações de streaming envolvem obrigações mistas ou complexas, fato que autoriza a tributação por ISS, conforme precedentes do STF. Os julgamentos da ADI nº 5.659 e da ADI nº 5.958 seguem essa mesma linha, tendo sido firmadas sólidas premissas no sentido da legitimidade da incidência de ISS sobre streaming, afastando-se, por outro lado, qualquer tributação dessas operações por ICMS.

Palavras-chave: Tributação. Streaming. ISS versus ICMS.

ABSTRACT

The work analyzes taxation on streaming, especially the legality and constitutionality of federal and state rules that subject these activities to the ISS or ICMS. Although the recently approved Tax Reform has implemented important changes in the field of taxation on goods and services, the discussion remains current and relevant, as the transition rules of Constitutional Amendment 132/2023 provide for the extinction of the ISS and ICMS only from 2033 onwards. Thus, after a brief conceptualization of streaming, specific provisions of LC nº 116/2003 are investigated, which now provide for the taxation of streaming operations by ISS, and their compatibility with the Federal Constitution. The research uses a review of specialized literature and an analysis of the STF jurisprudence regarding the meaning of the expression “services of any nature” as a work method. It was found that, in addition to being provided for in LC nº 116/2003, streaming operations involve mixed or complex obligations, a fact that authorizes taxation by ISS, in accordance with STF precedents. The judgments of ADI nº 5,659 and ADI nº 5,958 follow this same line, having established solid premises regarding the legitimacy of the incidence of ISS on streaming,, ruling out, on the other hand, any taxation of these operations by ICMS.

Keywords: Taxation. Streaming. ISS versus ICMS.

1 INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica impõe reflexão sobre as políticas fiscais e modelos de tributação existentes, de modo a adaptá-los aos novos modelos de negócios e manifestações de riqueza. No Brasil, essa adaptação dos modelos tributação enfrenta (pelo menos) dois sérios problemas, quais sejam: 1) um tipo de federação de três esferas ou camadas (União, Estados e Municípios) e 2) uma

busca constante dos Entes por mais receitas tributárias. Esses problemas têm gerado incerteza e insegurança quanto à correta incidência tributária sobre bens e serviços relacionados à Economia Digital, gerando um ambiente confuso para contribuintes e fiscos.

Evidentemente, a tributação das operações envolvendo *streaming*, que se insere dentro do modelo das operações relacionadas à Economia Digital, não passaria incólume a esse cenário de grande incerteza, insegurança e, por vezes, guerra fiscal entre os Entes integrantes da federação brasileira, especialmente em virtude de ser uma das atividades que mais tem movimentado recursos financeiros nos últimos anos.

Muito embora a Reforma Tributária recentemente aprovada tenha aptidão para resolver parte desses problemas no médio e longo prazo, extinguindo ISS e ICMS e criando o imposto sobre serviços de competência compartilhada entre União, Estados e Municípios (art. 156-A da CF/88), a extinção dos aludidos tributos somente ocorrerá a partir de 2033, em razão do período de transição previsto na citada reforma (art. 128 e 129 do ADCT da CF/88). Nesse contexto, pelo menos até 2033, permanecerão relevantes as discussões envolvendo quais tributos devem incidir sobre determinadas operações (inclusive *streaming*): ISS ou ICMS.

Nessa linha, o presente trabalho pretende analisar a tributação indireta incidente sobre as operações de *streaming*, verificando a constitucionalidade e legalidade dos dispositivos constantes da LC nº 116/2003, que, após mudanças ocorridas nos últimos anos, passaram a prever essas operações como passíveis de tributação por ISS (Imposto sobre Serviços).

Para tanto, após uma breve conceituação do objeto do estudo (*streaming*) e sua importância no mundo atual, o estudo não se furtará a analisar como a jurisprudência do STF vem encarando nos últimos anos o conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza” prevista no texto constitucional como apta a ensejar a instituição do ISS (art. 156, III, CF/88), bem como sua influência para análise da constitucionalidade e legalidade da submissão das operações envolvendo *streaming* ao campo de incidência do ISS, conforme previsão na LC nº 116/2003.

O Convênio CONFAZ ICMS nº 106/2017, que buscou disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais ocorridas por meio de transferência eletrônica de

dados, em aparente descompasso com os dispositivos da LC nº 116/2003, também será objeto de análise, assim como a ADI nº 5.958, que analisou sua constitucionalidade.

Por último, o presente trabalho também se dedica a pesquisar as hipóteses de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação (art. 155, II, CF/88), verificando se as operações de *streaming* se enquadrariam ou não no seu campo de incidência.

2 ECONOMIA DIGITAL E STREAMING – CONCEITUAÇÃO E RELEVÂNCIA

A expressão Economia Digital é comumente utilizada para fazer referência às atividades econômicas que são realizadas ou desenvolvidas por meio do uso da tecnologia digital. Inserida em um contexto de desmaterialização ou virtualização das relações econômicas e sociais, a Economia Digital caracteriza-se por modelos de negócios onde a ação humana e a presença física no local onde a atividade é desenvolvida são cada vez menos importantes (Faria, Maitto, Monteiro, 2018, p. 12).

Um dos fenômenos econômicos mais importantes desde a Revolução Industrial, a Economia Digital vem operando uma revolução silenciosa e disruptiva nos modelos de negócios até então convencionais. A economia tradicional, predominantemente baseada em um modelo econômico alicerçado em bens, mercadorias ou tangíveis, vai sendo suplantada por sistema baseado em serviços, funcionalidades e intangíveis.

Os modelos de negócios envolvendo a tecnologia denominada *Streaming* ocupam lugar de destaque na Economia Digital, provocando uma mudança de paradigmas. Segundo José Eduardo Soares de Melo, o *streaming* (fluxo de mídia¹) é a tecnologia que, utilizando-se da rede mundial de computadores, permite a transmissão de dados e informações de forma contínua, sem a necessidade de que o usuário realize o *download* dos arquivos a serem executados (Melo, 2018, p. 273).

1 No campo da informática, o termo *streaming* significa fluxo de mídia, ou seja, uma transmissão de dados da maneira contínua, de modo que o conteúdo seja disponibilizado ao mesmo tempo que é transmitido (Nogueira; Maciel; Belchior, p. 59, 2021)

Conforme elucidado por Alberto Macedo, a transmissão é feita de forma contínua, enquanto a pessoa está ouvindo/assistindo o conteúdo, através de um sistema de *buffer*², que permite o armazenamento do arquivo aos poucos e a transmissão/reprodução aos que estão ouvindo e/ou assistindo (2018, p. 514). Em outras palavras: o usuário consegue ouvir e/ou assistir a música / vídeo quase que ao mesmo tempo em que os dados/arquivos são transferidos em um fluxo contínuo.

Em regra, as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador, não havendo armazenagem de arquivos no disco rígido (HD) para reprodução posterior. Conforme muito bem destacado por Tathiane Piscitelli, no *streaming*, não há cessão definitiva do áudio e/ou vídeo, mas acesso³, ilimitado no mais das vezes, do conteúdo, mediante o pagamento de assinatura mensal (2020, p. 35), no caso dos serviços de *streaming* pagos.

Relevante apontar ainda que o *streaming* é uma alternativa muito mais interessante do que *download* de conteúdo digital, eis que permite a visualização do conteúdo acessado sem que haja demora na disponibilização, bem como não demanda a “gravação” ou “arquivamento” do conteúdo no disco rígido do usuário, permitindo, ainda, a transmissão ao vivo de qualquer evento através da internet (Nogueira; Maciel; Belchior, 2021, p. 60).

O número cada vez maior de pessoas com acesso à internet mais veloz, o baixo custo dos serviços pagos de *streaming* e o isolamento social decorrente da pandemia de covid-19 têm impulsionado significativamente essa modalidade de serviço. Dados recentes apontam que os serviços de *streaming* já possuem mais de 1 bilhão de assinantes no mundo, com aumento de receita de 34% em 2020 (Silva, 2020).

Contudo, a falta de consenso quanto a alguns pontos dessa nova realidade imposta pela Economia Digital, bem como a incerteza sobre qual tributo deve incidir sobre as operações ou serviços de *streaming* têm gerado bastante incerteza e insegurança para contribuintes, plataformas e fiscos envolvidos.

2 *Buffer*, em informática, de acordo com o significado constante no dicionário Cambridge, é a parte da memória de um computador que armazena os dados temporariamente antes de seu processamento. Acesso em 04/09/2023, disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/buffer>.

3 Como bem observado por José Eduardo Soares de Melo, diferentemente do que ocorria há alguns anos, o que passa a ser importante é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse do conteúdo físico ou virtual (2018, p. 274).

Na verdade, repete-se aqui algo que já vem ocorrendo há algum tempo: conflitos entre Estados e Municípios quanto à competência para tributar bens e serviços relacionados à economia digital (*softwares*, programas de computador, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres etc.) e suas respectivas operações de cessão ou transmissão. Tais conflitos têm se multiplicado nos últimos anos, especialmente diante do substancial crescimento de operações virtualizadas ou realizadas via internet.

Como já dito, conquanto a Reforma Tributária recentemente aprovada tenha aptidão para resolver parte desses problemas no médio e longo prazo, extinguindo ISS e ICMS e criando o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre União, Estados e Municípios (art. 156-A da CF/88), a extinção dos aludidos tributos somente ocorrerá a partir de 2033, em razão do período de transição previsto na citada reforma (art. 128 e 129 do ADCT da CF/88)⁴. Nesse contexto, pelo menos até 2033, permanecerão relevantes as discussões envolvendo quais tributos devem incidir sobre determinadas operações (inclusive streaming): ISS ou ICMS.

Nessa conjuntura, a verificação da correta incidência tributária sobre as operações de *streaming* não pode prescindir da análise de como o Supremo Tribunal Federal vem lidando ao longo do tempo com zonas de penumbra ou conflitos entre ISS e ICMS, assim como a correta delimitação do conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza”, cuja presença é indispensável para a imposição tributária do ISS, conforme artigo 156, III, CF/88⁵.

4 art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.

5 Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*

3 CONTEÚDO OU SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA” NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Nas últimas duas décadas, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de determinada atividade no “conceito” de “prestação de serviço” para os efeitos de incidência de ISS. Destaque-se, à guisa de exemplo, o caso de locações de bens móveis (RE nº 116.121); das operações de *leasing financeiro* e *lease-back* (RE nº 592.905 e RE nº 547.245); das atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde (RE nº 651.703); das operações envolvendo os contratos de franquia (RE nº 603.136); das atividades de locação, sublocação e arrendamento de ferrovia, rodovia, postes, dutos, cabos e condutos (ADI nº 3.142); das operações envolvendo programas de computador ou *softwares* (RE nº 176.626, ADI nº 5.958 e ADI nº 5659). Sem dúvida nenhuma, o posicionamento firmado pelo STF nesses casos tem influenciado e direcionado as discussões envolvendo a matéria, com evidentes repercussões nos negócios envolvendo a Economia Digital.

De início, é impossível não reconhecer a importância que o resultado e os debates travados no RE nº 116.121 têm para as discussões relacionadas à limitação ou não da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) somente sobre “obrigações de fazer”. Indiscutivelmente, o resultado desse *leading case* impactou sobremaneira o tema, conferindo legitimidade e força à tese que defende que o âmbito de incidência constitucional do ISS estaria limitado a negócios jurídicos materializados em “obrigações de fazer”.

De fato, após chancelar por muitos anos uma ideia de prestação de serviço vinculada a uma utilidade econômica, permitindo, por exemplo, que fossem tributadas operações de locações de guindaste, o STF, em outubro de 2000, no RE nº 116.121⁶, revisou sua jurisprudência, acolhendo a tese de a Constituição Federal teria incorporado um conceito de prestação de serviços mais restrito, vinculado ao conceito positivado no Código Civil (Velloso, 2012, p. 537).

6 RE 116.121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, julgado em 11/10/2000.

Leitura do acórdão prolatado no citado julgamento revela que o entendimento vencedor foi construído com base no primado da legislação civil como fonte de interpretação para o conceito de serviço (levando-se em conta a disciplina do artigo 110 do CTN)⁷, bem como na clássica dicotomia civilista que divide as obrigações entre “dar” e “fazer”, restringindo-se, no aludido julgamento, o campo de incidência do ISS aos negócios jurídicos que materializassem “obrigações de fazer”.

Na ocasião, discutia-se a incidência de ISS sobre atividade de locação de guindastes. Considerou-se que a mera locação de guindastes, por não revelar esforço humano, enquadraria-se na categoria das “obrigações de dar”, não sendo viável a cobrança de ISS, que somente incidiria nos casos de “obrigações de fazer”. Tal tese, inclusive, serviu de fundamento para edição da súmula vinculante nº 31 do STF⁸.

Como já dito, embora o STF tenha se debruçado, nas últimas duas décadas, diversas vezes sobre a discussão, enfrentando o tema sob diversos prismas, a ideia de que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) somente incidiria sobre operações ou negócios jurídicos que envolvessem obrigações de fazer ganhou força, passando a ser usada com bastante frequência para se tentar evitar a tributação de ISS em operações que não enquadram perfeitamente na clássica distinção civilista de obrigações de dar ou fazer.

Contudo, a partir do exame dos RE nº 592.905⁹ e RE nº 547.245¹⁰ (ambos de relatoria do Ministro Eros Grau), percebe-se uma “atualização” da jurisprudência do STF. Nesses casos, o STF definiu que incide ISS sobre as operações de *leasing financeiro e lease-back*, por entender os citados negócios jurídicos configurariam prestações de serviço de qualquer natureza, justificando a incidência de ISS.

A partir desses julgamentos, o Pleno do STF passou a consignar que a diferença entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” seria, em diversos casos insuficiente para solucionar as controvérsias envolvendo a incidência de ISS sobre determinada operação, devendo a clássica dicotomia civilista ser

7 Art. 110 do CTN. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

8 “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locações de bens móveis

9 RE 592.905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

10 RE 547.245, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

interpretada com temperamentos. Na mesma linha, a Corte também passou a entender que o conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza”, prevista no art. 156, III, da CF/88, não deveria ser interpretado exclusivamente nos termos da legislação civil.

No ano de 2016, no julgamento do RE nº 651.703, a discussão envolvendo a incidência ou não de ISS sobre determinados negócios jurídicos ganhou mais um capítulo importante, quando da análise da possibilidade de incidência desse tributo sobre as atividades realizadas pelas prestadoras de serviço de saúde privada. A exemplo do que ocorrera no julgamento dos RE nº 592.905 e RE nº 547.245, no julgamento do RE nº 651.703, a afirmação (por parte do STF) de que as atividades das prestadoras de serviço de saúde privada estariam sujeitas ao ISS também trouxe importantes reflexões sobre o tema. Com efeito, o Ministro Relator Luiz Fux, além de explorar algumas ideias já trazidas nos RE nº 592.905 e RE nº 547.245, acresceu novas ideias e fundamentos à discussão.

Um primeiro fundamento que deve ser destacado diz respeito a limitação do uso do artigo 110 do CTN como vetor interpretativo do texto constitucional (na linha dos votos prolatados no RE nº 592.905 e no RE nº 547.245). Nesse ponto, o Ministro Fux afastou eventual primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário, afirmando expressamente que *“é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios.”* Além disso, o Ministro Fux também foi bastante contundente em rechaçar as tentativas de se interpretar o texto constitucional com base no artigo 110 do CTN, afirmando que *“o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional”,* não sendo possível falar-se *“em interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição”*.¹¹

Interessante observar também que o Ministro Fux, conquanto tenha reconhecido que os conceitos do direito civil exercem um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, advertiu expressamente que não se pode admitir a interpretação isolada do artigo 110 do CTN, tendo em vista que *“a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão do literal até o sistemático e teleológico”,* recomendando-se ao intérprete, em virtude do fato dos conceitos constitucionais tributários não

11 RE 651.703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

serem fechados ou unívocos, valer-se de aportes de ciências afins (por exemplo, Finanças, Economia e Contabilidade) na atividade interpretativa ¹².

Nessa linha, o Ministro Relator consignou que o conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” não deve ter por premissa a mesma configuração do Direito Civil, devendo se relacionar ao oferecimento de uma utilidade para outrem, podendo ou não estar conjugado com a entrega de bens por parte ao tomador do serviço ¹³.

No mesmo julgamento, o Ministro Luís Roberto Barroso, seguindo linha parecida com a argumentação apresentada pelo Ministro Luiz Fux, também consignou que o conceito de serviço, para fins do artigo 156, III, CF/88, não deve ser entendido exclusivamente como base na legislação do direito civil, muito menos como uma mera “obrigação de fazer”, em contraposição às “obrigações de dar”. Para o Ministro Barroso, o conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza” estampado na Constituição é mais amplo do que aquele descrito na legislação civil e busca abarcar as múltiplas e complexas atividades econômicas hodiernas ¹⁴.

A incidência ou não de ISS sobre determinados negócios jurídicos voltou à pauta do STF, quando do julgamento da ADI nº 5.659 ¹⁵ (e também da ADI nº 5.958) ¹⁶. Na ocasião (ADI nº 5.659), discutiu-se, em síntese, a validade ou não da incidência de ICMS sobre negócios jurídicos envolvendo *softwares*, discussão diretamente relacionada com o conteúdo ou significado da matriz constitucional do ISS e do ICMS.

12 Ibidem.

13 Ibidem.

14 Segundo o voto do Ministro Barroso, a maior abrangência da expressão “serviços” no texto constitucional se deve a dois motivos: Em primeiro lugar, em virtude da amplitude semântica da expressão “serviços de qualquer natureza”, a indicar a intenção clara de inserir uma ampla gama de serviços sob essa competência tributária. Em segundo lugar, porque a Constituição Federal remeteu a completude do conceito constitucional de serviço à intermediação de Lei Complementar. Em outras palavras: a constituição determinou que os contornos jurídicos dessa espécie tributária deveriam ser delimitados por Lei Complementar específica, ficando evidente, portanto, que “a definição de serviço disposta na Constituição buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação” - RE 651.703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

15 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

16 A ADI nº 5.958, Relatora Carmen Lúcia, julgada em 09/03/2021, embora tenha relação com o tema aqui tratado, será tratada na próxima seção do presente trabalho.

In casu, o Estado de Minas Gerais editou diplomas normativos que legitimavam a cobrança de ICMS sobre operações envolvendo *software*, embora a LC 116/2003 já tivesse previsto a incidência de ISS sobre tais operações, na forma dos subitens 1.01, 1.02, 1.04, 1.05, 1.07 e 1.08 constantes da sua lista anexa.

O precedente firmado na ADI nº 5.659 tem especial relevância por dois motivos: em primeiro lugar, porque evidenciou o posicionamento do STF com relação ao tributo que deveria incidir sobre operações envolvendo “*softwares*”, superando-se o entendimento manifestado em hipótese anterior, que diferenciava, para efeitos tributários, os “*softwares de prateleira*” e os “*softwares customizados*”¹⁷. Em segundo lugar, porque a matéria discutida nessa ADI tem muitos pontos de conexão com as operações envolvendo *streaming*, tendo sido firmadas diversas premissas que podem ser transportadas para esse tipo de negócio jurídico (*streaming*).

A tese vencedora, defendida pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, entendeu que a distinção tradicional entre “*software de prateleira*” (padronizado) e “*software por encomenda*” (personalizado) não seria mais adequada para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão do uso de programas de computador em suas diversas modalidades, assim como a tradicional distinção entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” também já não seria suficiente (por si só) para resolver conflitos envolvendo ISS e ICMS, especialmente diante da existência de numerosos negócios jurídicos que envolvem obrigações mistas ou complexas¹⁸.

17 A posição superada foi firmada no RE nº 176.626, onde a Primeira Turma do Supremo concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com “*softwares*” gravados em suporte físico e comercializados no varejo (*softwares de prateleira*). Essa conclusão encontrava-se apoiada notadamente em duas principais ideias: 1) o imposto estadual teria por pressuposto a existência de operação de circulação de mercadoria tangível, circunstância que estaria presente no caso de comercialização no varejo de um objeto físico (CD, por exemplo) contendo programa de computador; 2) esse tipo de *software* se diferenciaria, por exemplo, daqueles que eram confeccionados ou produzidos sob encomenda para determinado cliente (customizados) - RE nº 176.626/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998. No julgamento da ADI nº 1945/MT, o STF passou a considerar que também seria possível a incidência de ICMS nos casos de *softwares* negociados por meio de transferências eletrônicas via internet, que incluiria o download do bem via internet.

18 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

Nessa linha, o Relator destacou que os *softwares*, inicialmente, transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual para *download* ou acesso em nuvem, não podendo a interpretação do texto constitucional ficar alheia às essas novas realidades econômicas impostas pela Economia Digital ¹⁹.

Em seu voto, o Relator também fez importante observação quanto ao papel da Lei Complementar como fonte para resolução dos conflitos de competência em matéria tributária (artigos 146, I, e 156, III, da CF/88). Segundo o relator, considerando que a LC nº 116/2003 passou a prever o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* como negócio a ser tributado por ISS (independente do programa de ser padronizado ou customizado) ²⁰, afastando a tradicional distinção adotada pelo STF, não seria possível desconsiderar essa legítima opção do legislador, que, conforme aduziu o relator, não ultrapassou o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” ²¹.

O Ministro Dias Toffoli consignou, outrossim, que, mesmo nas operações com *softwares padronizados*, há uma operação mista ou complexa, envolvendo um “dar” e um “fazer”. A “obrigação de fazer”, conforme destacou o relator, está presente no esforço intelectual que dá origem ao *software*, e, ainda, nos diversos serviços que são disponibilizados ao usuário, como *help desk*, disponibilização de manuais e atualizações tecnológicas, dentre outras funcionalidades. Tais características reforçariam a ideia da existência de uma obrigação mista ou complexa, a justificar a incidência do ISS, na linha do que restou decidido nos RE nº 547.245 e 592.905 (Relator Ministro Eros Grau); RE nº 651.703 (Relator Ministro Luiz Fux); e, RE nº 603.136 (Relator Ministro Gilmar Mendes) ²².

Último ponto fundamental para o deslinde da controvérsia precisa ser registrado. Consoante destacaram os Ministros Dias Toffoli e Luís Roberto Barroso, para que ocorra a incidência de ICMS, deve existir transferência de propriedade do bem, fato que não ocorre nas operações de *cessão de licença ou de direito de uso de software*, tendo em vista que, nesses casos, não há qualquer transferência de propriedade relacionada ao conteúdo do direito autoral objeto de cessão ou licenciamento. Mais um ponto, portanto, a justificar a legítima

19 Ibidem.

20 Subitem nº 1.05 da lista anexa à LC nº 116/2003 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*.

21 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

22 Ibidem.

opção legislativa do legislador complementar em submeter tais operações ao ISS.²³

4 DA DEFINIÇÃO DAS OPERAÇÕES DE STREAMING COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO OU CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. DA INCIDÊNCIA DE ISS OU ICMS.

Conforme já mencionado linhas acima, a Constituição Federal de 1988 dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre *serviços de qualquer natureza*, a serem definidos em Lei Complementar, excepcionados aqueles compreendidos elencados dentro da competência estadual (art. 156, III, CF/88²⁴).

Consoante já exposto, a Reforma Tributária recentemente aprovada promoverá importantes mudanças no âmbito dos tributos indiretos sobre bens e serviços, tendo sido instituído um tributo único (imposto sobre bens e serviços), que irá substituir o ICMS e o ISS, fato que poderá colocar uma pá de cal em uma série de discussões, pois unifica os dois tributos em uma só exação, além de estabelecer um fato gerador mais amplo do que os fatos geradores atuais do ICMS e do ISS²⁵. Nada obstante, essa substituição se dará de forma gradual, somente havendo a extinção completa do ISS e do ICMS a partir

23 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

24 Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

25 Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

de 2033. Dessa forma, continua sendo relevante, pelo menos durante esse período, definir qual tributo deve incidir sobre as operações sobre streaming.

Pois bem. No final de 2016, foi aprovada a Lei Complementar 157/2016, que alterou e acrescentou itens à lista de serviços do ISS prevista na Lei Complementar 116/2003, estabelecendo expressamente que determinados negócios jurídicos relacionadas à economia digital estariam sujeitos ao ISS. Ao que interessa ao presente artigo, foi acrescentado à lista anexa de serviços tributados pelo ISS o item 1.09, o qual se amoldaria às hipóteses da prestação de serviços via *streaming*²⁶, tendo em vista tratar da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e textos por meio da internet.

O fato do subitem 1.09 da lista anexa da LC 116/03 não se restringir tecnicamente a uma clássica “obrigação de fazer”, nos moldes civilistas, tem levantado algumas controvérsias quanto à constitucionalidade do referido dispositivo legal, em virtude de grande parte da doutrina tributária seguir defendendo que o ISS tem como hipótese de incidência tributária uma prestação de serviços relacionada a uma “obrigação de fazer”, nos moldes definidos pelo Direito Privado²⁷.

Outro fato que gerou bastante discussão e insegurança jurídica quanto à correta incidência tributária envolvendo as operações de *streaming* foi a publicação, em 29/09/2017, do convênio CONFAZ ICMS nº 106/2017. O referido convênio buscou disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais ocorridas por meio de transferência eletrônica de dados. Ao que importa para o presente estudo, devem ser destacadas as cláusulas terceira e quarta do referido convênio, que tratam expressamente da incidência de ICMS sobre operações envolvendo não só a venda, como também a disponibilização de arquivos digitais por meio da

26 Item 1.09 da Lista anexa da LC 116/2003. 1.09 - *Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).*

27 “O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) **pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado**” (MELO; PAULSEN, 2010, p. 305). Na mesma linha, “O ISS só incide **sobre obrigação de fazer**, isto é, sobre o esforço humano ou intelectual, que o prestador de serviços realiza em prol de terceiros” (GRUPENMACHER, 2020, p. 356-357).

internet²⁸, em descompasso com os dispositivos da LC nº 116/2003²⁹.

De início, é preciso consignar, a exemplo do que se demonstrou na evolução da jurisprudência do STF sobre o conteúdo e o significado da expressão “serviços de qualquer natureza”, que a distinção entre “obrigações de dar” e “obrigações de fazer”, para efeitos de definição da incidência de ISS ou ICMS, vem recebendo cada vez menos importância.

Com efeito, conforme já se destacou acima, desde o julgamento dos RE nº 592.905 e RE nº 547.245³⁰, a expressão “serviços de qualquer natureza” vem recebendo uma interpretação mais compatível com a realidade complexa e moderna que envolve a economia hodierna. Não se deve olvidar que o Ministro Eros Grau, relator dos RE nº 592.905 e RE nº 547.245, foi preciso ao afirmar que, para os efeitos do artigo 156, III, da CF/88, existem serviços, que, por serem de “qualquer natureza”, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Limitar a existência de prestação de serviços somente aos casos de obrigações de fazer, afirmou o Ministro Eros Grau, faria tábula rasa da expressão de “serviços de qualquer natureza” constante no texto constitucional (art. 156, III, CF/88).

Nesse mesmo sentido, devem ser lembrados os votos dos Ministros Fux e Barroso, no julgamento do RE 651.703³¹. Para os ilustres ministros, o conteúdo da expressão prestação de serviços para fins do artigo 156, III, da CF/88 não deve ser entendido exclusivamente com base na legislação civil, tampouco tem relação de identidade com as obrigações de fazer, em contraposição

28 Convênio CONFAZ ICMS 106/2017 – **Cláusula terceira:** O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a **venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico**, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. **Cláusula quarta:** A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a **venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico**, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada.

29 A constitucionalidade do aludido convênio foi impugnada através da ADI nº 5.958, Relatora Carmen Lúcia, julgada em 09/03/2021. A aludida ADI será analisada mais à frente, ainda dentro dessa seção do presente trabalho.

30 RE 547.245 e RE 592.905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

31 RE 651.703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

as obrigações de dar. O conteúdo ou significado da expressão “serviços de qualquer natureza” estampado na Constituição, para os citados ministros, é mais amplo do que aquele estampado na legislação civil, de forma a abarcar o oferecimento de uma utilidade para outrem, podendo ou não estar conjugado com a entrega de bens ao tomador do serviço ³².

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro, destaca que a expressão constitucional “serviços de qualquer natureza” não se confunde com o contrato de prestação de serviços do direito civil, ligando-se a uma ideia de oferecimento de utilidade econômica para outrem, abarcando, não raras vezes, a utilização de bens do prestador pelo usuário (2013, p. 322).

Ainda no julgamento dos RE 592.905 e RE 547.245 ³³, o Ministro Cezar Peluso fez precisa observação quanto à necessidade de que a atividade interpretativa leve em conta o dinamismo das relações ou negócios jurídicos hodiernos, não se devendo tentar interpretar a complexidade da economia do mundo atual e os instrumentos jurídicos que a regulam com a aplicação de concepções compatíveis apenas com a simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos entabulavam apenas obrigações explicáveis com base na distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer.” ³⁴

De fato, a realidade atual é muito mais complexa daquela que se verificava no Direito Romano, onde era possível tranquilamente encaixar os negócios jurídicos realizados em uma única categoria jurídica consubstanciada em obrigações de dar, fazer e não fazer. A dinâmica atual parte de uma racionalidade mais complexa, onde a incidência de ISS não se identifica necessariamente com as obrigações de fazer, podendo ser mais facilmente relacionada ao oferecimento de uma utilidade econômica pelo prestador, podendo, inclusive, envolver a disponibilização de bens ao usuário (LODI, 2013, p. 323).

A existência de obrigações complexas ou mistas, no caso dos serviços de *streaming*, também é algo muito importante, não devendo ser olvidado. Com efeito, não se pode negar que as operações com a tecnologia *streaming* envolvem “obrigações mistas”, conjugando de forma inseparável “obrigações de dar” e “obrigações de fazer”, em um contexto de unidade inseparável. É

32 RE 651.703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

33 RE 547.245 e RE 592.905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

34 Ibidem.

inegável que os serviços de *streaming*, além da disponibilização do conteúdo digital de áudio ou vídeo, por exemplo, demandam uma série de obrigações de fazer (por parte da prestadora de serviços) indispensáveis à transmissão de arquivos de som e imagem aos usuários.

Mesmo sem ser um “expert” em tecnologia, é possível intuir que determinados serviços são essenciais para o negócio jurídico entabulado. Cita-se, aqui, como exemplo, os seguintes serviços: a) manutenção de servidores remotos; b) garantia de largura adequada da banda para permitir a transferência de dados; c) manutenção e atualização dos aplicativos em funcionamento dia após dia; d) teste e avaliação de atualizações; e) monitoramento de desempenho e diagnóstico de falhas; f) gerenciamento e cuidado com a segurança da rede utilizada, dentre outros serviços que demandam esforço humano, notadamente de profissionais qualificados com conhecimento da área de computação. Todos esses serviços, frise-se, são de responsabilidade daquele que *disponibiliza* o conteúdo de áudio ou vídeo ao usuário final.

Consoante já foi mencionado linhas atrás, nos casos de “obrigações mistas” ou “complexas”, que configurem um plexo de obrigações contrapostas reunidas em um só negócio jurídico, que não pode ser separado ou segmentado, o STF tem decidido pela incidência do ISS sobre toda a operação, conforme se destacou no caso dos contratos de franquia ³⁵.

No caso dos contratos envolvendo *streaming*, parece evidente a existência de diversas “obrigações de fazer” essenciais à *disponibilização* do vídeo ou áudio ao usuário final. O negócio jurídico *streaming*, então, caracteriza-se por ser operação mista ou complexa, cujas obrigações não podem ser segmentadas, não tendo significados autônomos “per si”, razão pela qual a operação como um todo deve ser tributada pelo ISS.

Aliás, o Ministro Dias Toffoli, em seu voto, na ADI nº 5.659, tratou de certa maneira, ainda que em sede de *obter dictum*, do *streaming*, quando abordou os serviços de informática prestados através da computação em nuvem (*cloud computing*). Nessa oportunidade, o citado Ministro afirmou que, nesse modelo de negócio, mesmo nos casos de acesso a “softwares padronizados”, não se pode desconsiderar a existência de diversas “obrigações de fazer” por parte da prestadora de serviço em favor do usuário final, atraindo a incidência

35 RE 603.136, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2020.

do ISS ³⁶. Ademais, afirmou o Ministro, a existência de tais prestações, além da disponibilização do arquivo digital (áudio, vídeo etc.), caracterizaria a presença de uma obrigação mista ou complexa, fato que também justificaria a incidência do ISS ³⁷.

Outra questão fundamental diz respeito ao tipo de interpretação que se faz do texto constitucional. Realmente, aqueles que sustentam que a expressão constitucional “prestação de serviços” se refere apenas a “obrigações de fazer”, além de defenderem (na prática) uma interpretação estática das normas constitucionais, que veda sua adaptação a novas situações fáticas ³⁸ e enfraquece sua força normativa, também desconsideram que o constituinte de 1988 se valeu de tipos (e não conceitos) na fixação das regras constitucionais de competência tributária.

Nessa linha, é fundamental destacar que a Constituição Federal, quando delimita o campo de incidência tributária de cada um dos impostos, o faz se valendo de tipos, cuja correta delimitação somente irá ocorrer através da necessária e exigida Lei Complementar (SANTOS, 2018, p. 698).

No mesmo sentido, o professor Luís Eduardo Schoueri aduz que o constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que as regras de competência tributária previstas no texto constitucional apresentassem limites rígidos, pois sabia que lidava com expressões fluidas, que, por vezes, implicariam interpenetração entre as esferas de competência, razão pela qual, inclusive, previu a possibilidade do surgimento de conflitos em matéria tributária, elegendo a Lei Complementar como veículo adequado a dirimi-los (2012, p. 256) ³⁹.

36 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

37 Ibidem.

38 Ricardo Augusto Alves dos Santos aduz que a interpretação estática parte da premissa que a Constituição fixa conceitos originais e imutáveis ao longo do tempo, razão pela qual não seria possível a tributação de negócios relacionados à economia digital por ISS ou ICMS, tendo em vista o objeto desses negócios não se enquadrar como mercadoria ou serviço, nos moldes do significado dessas expressões à época da promulgação da CF/88 (2018, p. 695).

39 “Tal conclusão se demonstra quando se lê, no inciso I do artigo 146 do texto constitucional, ser papel da lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.” Fossem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 conceitos, então se extrairiam dali seus limites, dispensando-se o emprego da lei complementar” (SCHOUERI, 2012, p. 256).

O Ministro Luiz Fux, no julgamento do RE 651.703, também consignou que a Constituição Federal, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, chamando a atenção para o fato de que os tipos, em virtude de sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores ⁴⁰.

Além disso, o Ministro Fux reconheceu a possibilidade de existência de conflitos de competência em matéria tributária, ante à fluidez característica dos tipos. Contudo, considerando que a Lei Complementar o papel de definir o “conceito” de “serviços de qualquer natureza” (art. 156, III, c/c art. 146, III, “a” c/c art. 146, I), bem como oferecer soluções para os eventuais conflitos de competência em matéria tributária, indicando qual tributo deve incidir em cada caso, entende o Ministro Fux que “[...] o processo de definição de qual tributo deve incidir no caso concreto deve tomar como ponto de partida a solução oferecida pela lei complementar, [...]” ⁴¹.

In casu, analisar o papel da Lei Complementar é fundamental para o deslinde da controvérsia, pois, como já dito, a Constituição descreve a materialidade dos impostos por meio de tipos abertos e mutáveis, cuja conceituação precisa depende de conceituação pela Lei Complementar (SANTOS, p. 698, 2018). Demais disso, a aludida Lei Complementar também se volta à solução de conflitos de competência em matéria tributária, e, ao estabelecer as operações passíveis de incidência de ISS, tem por efeito declarar a impossibilidade de incidência de ICMS sobre os mesmos fatos (Piscitelli, 2020, p. 41).

Como já dito, as operações envolvendo *streaming* foram contempladas expressamente pela Lei Complementar nº 116/2003, que, em seu subitem 1.09 de sua lista anexa, disciplinou a incidência de ISS sobre os serviços de *streaming* (*Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*).

Nesse contexto, a exemplo do que consignou o Ministro Dias Toffoli, no julgamento da ADI nº 5.659, não se pode desconsiderar a “legítima opção” efetuada pelo legislador, o qual não transbordou ou ultrapassou a competência constitucional que lhe foi outorgada, limitando-se a estabelecer a incidência de ISS sobre determinados serviços digitais ⁴².

40 RE 651.703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

41 Ibidem.

42 ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

Mesmo que superados todos os argumentos expostos até agora, não se pode desconsiderar que as operações de *streaming* não poderiam mesmo ser objeto de ICMS em virtude de lhes faltar algo de fundamental importância para que ocorra a incidência desse tributo: a transferência de propriedade do bem objeto do negócio jurídico ⁴³.

Ora, como já destacado, nas operações de *streaming* não há transferência de propriedade ou titularidade do *software* ou arquivo digital acessado, mas apenas licença de uso, através da disponibilização do conteúdo, por um prazo determinado. O usuário não tem qualquer poder de disposição do arquivo ou conteúdo acessado, razão pela qual, também por esse motivo, eventual conflito entre ICMS e ISS é resolvido em favor da incidência do ISS.

Seguindo a mesma lógica, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, ao editar a Portaria CAT 24, de 23/03/2018, esclareceu que a submissão ao ICMS no caso de bens e mercadorias digitais, relativas a conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto, estaria restrita às hipóteses de “cessão definitiva (“download”), o que exclui o *streaming* do campo de incidência do ICMS.

A ausência de uma transferência efetiva de titularidade do *software* e afins em favor dos adquirentes/cessionários, mas apenas uma mera e precária cessão de uso foi também um dos fundamentos do pedido formulado na ADI nº 5.958 ⁴⁴, onde se impugnava expressamente dispositivos da LC 87/1996 e o convênio CONFAZ ICMS nº 106/2017. Como já dito, o referido convênio pretendeu disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais ocorridas por meio de transferência eletrônica de dados, em evidente descompasso com os dispositivos da LC nº 116/2003.

Em decisão monocrática, a Ministra Carmen Lúcia (relatora) entendeu pela perda superveniente de objeto da aludida ADI, em virtude da interpretação constitucional fixada pelo STF no julgamento da ADI nº 5.659. Nesse julgamento, conforme destacou a relatora, o STF decidiu que o art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996 deveria ser interpretado, conforme a Constituição de 1988, *no sentido de que não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS em licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de*

43 Tal fato não passou despercebido aos Ministros Dias Toffoli e Barroso, quando do julgamento ADI nº 5.659, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

44 ADI nº 5.958, Relatora Carmen Lúcia, julgada em 09/03/2021.

computador. Como esse dispositivo legal fazia parte do principal fundamento do pedido formulado na ADI nº 5.958, a Ministra Relatora entendeu que toda a ADI teria perdido o objeto, em virtude do que restou decidido na ADI nº 5.659⁴⁵.

Quanto à suposta inconstitucionalidade do CONVÊNIO CONFAZ ICMS nº 106/2017, que também foi objeto de pedido na via da ADI nº 5.958, a Ministra relatora consignou que o aludido Convênio teria perdido sua eficácia jurídica desde o julgamento da ADI nº 5.659, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996⁴⁶.

Conforme aduziu a Ministra Relatora, como o CONVÊNIO CONFAZ ICMS nº 106/2017 buscava fundamento em uma interpretação inconstitucional de dispositivo da LC 87/1996, que foi afastada pelo STF na ADI 5.659, esse diploma legal teria perdido sua eficácia desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.569.

Desse modo, segundo a Ministra Relatora, considerando que a Administração Pública também se submete aos efeitos *erga omnes* e vinculantes das decisões do Supremo Tribunal, é imperioso reconhecer a caducidade do aludido CONVÊNIO CONFAZ ICMS nº 106/2017, em virtude do que restou decidido na ADI 5.659⁴⁷. Assim, embora não tenha sido expressamente declarado inconstitucional ou revogado, ainda constando do sítio eletrônico do CONFAZ até setembro de 2021⁴⁸, o aludido convênio não tem mais eficácia, não podendo servir para instrumentalizar qualquer incidência ou exigência tributária de ICMS sobre as operações nele apontadas, inclusive operações de *streaming*.

A conclusão mencionada acima é especialmente importante para o caso do Estado do Rio de Janeiro, no qual a Lei RJ 8.795/2020 indica a inclusão da atividade de *streaming* no campo de incidência do ICMS, considerando a nova previsão do inciso XX ao art. 15 da Lei RJ 2.657/96. No caso, a lei fluminense estabeleceu que seria contribuinte do imposto a pessoa jurídica detentora de *site* ou de plataforma eletrônica que realize prestação de serviço de comunicação, ainda que por intermédio de pagamento periódico. Apesar de

45 Ibidem.

46 Ibidem.

47 Ibidem.

48 Acessado em 04/09/2023, disponível para acesso em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17

inexistir inclusão explícita da atividade de *streaming* na hipótese de incidência do ICMS, os termos empregados pela nova lei podem levar à referida conclusão. Além disso, na mensagem 06/2020, encaminhando o projeto de lei 2023/2020, que originou Lei RJ nº 8.795/2020, o Governador do Estado do Rio de Janeiro indicou que o objetivo da lei seria adequar a legislação fluminense ao Convênio 106/2017, o que reforça a sinalização no sentido da tributação da referida atividade pelo ICMS.

Assentados os fundamentos que apontam para a conclusão de que as operações envolvendo *streaming* configuram “prestação de serviço”, resta, por último, analisar se esse tipo de serviço se enquadraria dentre os serviços de comunicação, a autorizar a incidência de ICMS-comunicação, na forma do texto constitucional (art. 155, II, CF/88) e da LC nº87/96.

A exemplo do que acontece com a expressão “*serviços de qualquer natureza*”, a Constituição Federal de 1988 também não define o que seriam os “*serviços de comunicação*” aptos a legitimar a incidência tributária do ICMS comunicação. A tarefa de tentar estabelecer o correto significado e o conteúdo de tal expressão tem ficado a cargo da doutrina e da jurisprudência.

Alberto Macedo, por exemplo, entende que a expressão “*serviço de comunicação*” constante do texto constitucional alinha-se ao conceito de serviço telecomunicações presente no artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997)⁴⁹, afastando do “*conceito de comunicação*” os serviços de valor adicionado, cuja previsão se encontra no artigo 61 da citada lei (2018, p. 506).

Tal conceito, segundo o citado professor, seguiu a orientação histórica não só nacional, presente no Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei 4117/1962), mas também internacional, presentes nas normas da União Internacional das Telecomunicações (UIT) e do Convênio Internacional de Telecomunicações de Nairobi (MACEDO, 2018, p. 506).

Por considerar que o constituinte de 1988 tratou de forma separada os vocábulos “*informática*” e “*telecomunicações*”⁵⁰, conferindo aos serviços envolvendo essas áreas tratamento distinto, Alberto Macedo entende que os

49 Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

50 Art. 22, IV, CF/88

serviços de informática prestados pela internet não se enquadram entre os serviços de comunicação. Para o citado professor, o conceito constitucional de serviço de comunicação coincide com o de telecomunicação, estando a telefonia, o rádio, a televisão e a TV por assinatura por ele abrangidos. (2018, p. 511/512).

Helena Taveira Torres aduz que a matriz constitucional do ICMS comunicação somente estará preenchida, se, em determinada situação concreta, estiverem conjugados: “a) um prestador do serviço de comunicação (terceiro); b) a onerosidade de tal prestação; c) uma fonte emissora; d) uma fonte receptora determinada e apta a responder à primeira; e, e) uma mensagem transmitida pelo prestador de serviço.” (2018, p. 495).

Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza destaca que somente quando o destinatário do serviço de comunicação assume papel ativo, contratando a prestação do serviço de comunicação e dele fruindo, por meio do recebimento e do envio de mensagens a terceiro (que não o próprio prestador), é que o ICMS comunicação pode incidir. O referido autor frisa que, para incidência do ICMS comunicação, é preciso que exista relação comunicativa entre pelo menos duas pessoas diversas do prestador do serviço (2006, p. 171).

Na hipótese, os prestadores de serviço de *streaming* ocupam a posição de emissor da mensagem na relação entabulada com os usuários finais dos serviços (assinantes dos serviços de transmissão de música e vídeo, por exemplo), e não a condição de terceiros, alheios à relação comunicativa e que prestam os serviços de comunicação mediante a oferta de meios necessários à sua efetivação. Veja, não se estabelece qualquer relação de comunicação entre o usuário final do serviço de *streaming* e aquele que produz ou distribui o conteúdo de áudio ou vídeo, somente existindo relação entre o usuário e a prestadora do serviço de *streaming*, que *disponibiliza* o conteúdo digital ao usuário.

Dessa forma, parece que o serviço de *streaming* não se enquadra dentre os serviços de comunicação aptos a autorizar a incidência de ICMS comunicação. Em primeiro lugar, porque não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicação. Em segundo lugar, porque o prestador de serviço é o próprio emissor da mensagem.

Nesse contexto, parece estar correto o entendimento de Alberto Macedo, que entende que os serviços de *streaming* consubstanciam serviços de valor

adicionado (art. 61 da Lei 9472/97⁵¹), razão pela qual não seria possível a incidência de ICMS comunicação sobre esses serviços (2018, p. 513).

Cumprido observar que o subitem 1.09 da lista da LC 116/03 trouxe ressalva, na parte final, estabelecendo a incidência do ICMS na distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei 12.485/2011.

Assim é que a Fazenda Estadual de Santa Catarina, na Consulta COPAT 130 de 29/12/2020, explicitou que o serviço de *streaming* se sujeita ao ICMS quando prestado por distribuidora de conteúdo audiovisual, de acordo com a Lei nº 12.485/2011, considerando a parte final do subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Todavia, pelas razões já aduzidas, considerando a não incidência de ICMS na atividade, por se tratar de serviço de valor adicionado, a parte final do dispositivo é inconstitucional, por submeter ao campo de incidência do ICMS hipótese não abrangida no fato gerador do imposto estadual. O fato de o serviço ser exercido por prestadora de Serviço de Acesso Condicionado é indiferente à caracterização do fato gerador do ISS, pois a definição do tributo cabível deve ser construída pela natureza do negócio jurídico tributado e não pelo sujeito que o desempenha.

Por último, vale aqui também a mesma ressalva feita outrora, quanto ao papel da Lei Complementar em matéria tributária, especialmente no que tange à resolução de eventuais conflitos de competência entre os entes tributantes.

É justamente disso que se trata, pois a LC nº 116/2003, com as alterações trazidas pela Lei Complementar 157/2016, atuando na zona cinzenta que envolve os conceitos de “serviços de qualquer natureza” e “serviços de comunicação”, passou a prever (subitem 1.09 à sua lista anexa⁵²) a tributação

51 *rt. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição

52 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

dos serviços de *streaming* por ISS, afastando, por conseguinte, a possibilidade dos Estados tributarem esses serviços como serviços de comunicação. Trata-se de opção legítima do legislador, que deve, portanto, ser respeitada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final do presente trabalho, é possível apresentar as seguintes conclusões:

a) Embora a Reforma Tributária recentemente aprovada possua aptidão para resolver a imensa maioria dos problemas envolvendo conflitos ou incertezas quanto à incidência de ISS ou ICMS em determinadas operações em razão da instituição de um tributo único sobre bens e serviços, que irá substituir o ICMS e o ISS, essa substituição se dará de forma gradual, somente havendo a extinção completa do ISS e do ICMS a partir de 2033. Dessa forma, continua sendo relevante, pelo menos durante esse período, definir qual tributo deve incidir sobre as operações sobre streaming.

b) O STF tem se mostrado atento à complexidade do mundo atual, reconhecendo que a utilização isolada do critério que separa as “obrigações de dar” e “obrigações de fazer” não é mais suficiente para definir, em diversos casos (e, em especial, nos casos de obrigações mistas ou complexas), a correta incidência tributária;

c) As operações com tecnologia *streaming* envolvem “obrigações mistas” ou “complexas”, onde se conjugam de forma inseparável “obrigações de dar” e “obrigações de fazer”, reunidas sob um mesmo negócio jurídico, que não admite separação ou segmentação. Em casos desse tipo, o STF tem considerado legítima a incidência de ISS sobre a operação como um todo;

d) Deve ser reconhecida a importância da Lei Complementar na resolução de conflitos em matéria tributária, tendo em vista o próprio texto constitucional ter escolhido esse diploma legislativo como o veículo adequado para a solução dessa espécie de conflito (art. 146, III, “a”, CF/88). *In casu*, as operações de *streaming* foram expressamente contempladas pela LC nº 116/2003 como passíveis de incidência de ISS, razão pela qual a “legítima opção do legislador” deve ser respeitada, afastando-se qualquer possibilidade de tributação dessas operações através de ICMS (inclusive ICMS sobre serviços de comunicação);

e) Os julgamentos da ADI nº 5.659 e ADI nº 5.958 são os capítulos mais recentes de anos de discussão envolvendo a incidência ou não de ISS sobre diversas atividades econômicas, inclusive relacionadas à Economia Digital. Nesses julgamentos, foram firmadas premissas sólidas para que se possa afirmar a constitucionalidade da incidência de ISS sobre operações de *streaming*, na forma da LC nº 116/2003, afastando-se, frise-se, mais uma vez, qualquer tributação dessas operações através de ICMS.

REFERÊNCIAS

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. Introdução: do data center à nuvem. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 19-23.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.958*. Requerente: Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 11 de junho de 2018. *Lex*: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.659*. ação direta de inconstitucionalidade. direito tributário. lei n. 6.763/75-mg e lei complementar federal n. 87/96. operações com programa de computador (software). critério objetivo. subitem 1.05 da lista anexa à lc n. 116/03. incidência do iss. aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc) [...]. Requerente: Confederação Nacional De Serviços. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. *Lex*: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Belo Horizonte, p. 1-191, 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário n. 176.626-3. I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (súm. 356). Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de novembro de 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 4 set. 2021.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.142. Ação direta de inconstitucionalidade. direito tributário. ISS. Relações mistas ou complexas [...]. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Relator: Min. Dias Toffoli, 5 de agosto de 2020a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754064931>. Acesso em:*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 547.245. Recurso extraordinário. direito tributário. ISS. arrendamento mercantil. operação de leasing financeiro [...]. Recorrente: Município de Itajaí. Relator: Min. Eros Grau, 2 de dezembro de 2009a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 4 set. 2021.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 592.905. Recurso extraordinário. direito tributário. ISS. arrendamento mercantil [...]. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A - Banco de Investimento. Relator: Min. Eros Grau, 4 de fevereiro de 2009b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 4 set. 2021.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 603.136. Recurso extraordinário com repercussão geral. tema 300. 2. tributário. imposto sobre serviços de qualquer natureza [...]. Requerente: VENBO Comércio de Alimentos LTDA. Requerido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Gilmar Mendes, 29 de maio de 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em: 4 set. 2020.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 651.703*. Recurso extraordinário. constitucional. tributário. ISSQN. art. 156, III, CRFB/88 [...]. Requerente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Requerido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 4 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 116.121-3*. Imposto sobre serviços. contrato de locação. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti, 11 de outubro de 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 4 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante 31*. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Relator: Min. Luiz Fux, 29 set. 2016. Brasília, DF: STF, set. 2016b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286>. Acesso em: 4 set. 2021.

BUFFER. *In: CAMBRIDGE Dictionary*. Cambridge: Cambridge University Press, [2023]. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/>. Acesso em: 4 set. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. *In: LARA, Daniela Silveira; PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da economia digital*. p. 353-373. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 353-373.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. *In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.* São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 504-521.

MELO, José Eduardo Soares de. A lei complementar n. 157/2016 à luz da constituição federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.* São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 269-282.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

NOGUEIRA, Thiago Silva; MACIEL, Anderson Julião; BELCHIOR, Deborah Sales. A legalidade da incidência de ISSQN sobre as plataformas de streaming. *In: MACHADO, Hugo de Brito. Tributação e novas tecnologias.* Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021. p. 57-70.

PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS n. 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. *In: LARA, Daniela Silveira; PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da economia digital.* 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 29-42.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies.* Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

RIO DE JANEIRO. *Lei n. 2657, de 26 de dezembro de 1996.* Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 1996.

RIO DE JANEIRO. *Lei n. 8.795, de 2020.* Altera a lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com

bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>. Acesso em: 4 set. 2021.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. *Consulta COPAT nº 130 de 29/12/2020*. Florianópolis: Secretaria de Estado da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Copat.aspx?>. Acesso em: 15 ago. 2021.

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das aplicações over-the-top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 692-710.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Rebecca. Um ano depois do início da pandemia, plataformas de streaming contabilizam ganhos. *Forbes Money*, São Paulo, 22 mar. 2021. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/03/um-ano-depois-do-inicio-da-pandemia-plataformas-de-streaming-contabilizam-ganhos/>. Acesso em: 15 ago. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor. In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 480-503.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.