



A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TECNOLOGIA DE *STREAMING* À LUZ DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA: CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS

*Matheus Mesgrael Soares Targino*¹

*Mariana Caroline Moura de Medeiros*²

RESUMO

O presente artigo versa sobre o conflito de competência entre Estados e Municípios para a tributação de *streaming* (transmissão de mídia). Buscou-se verificar a natureza jurídica desta tecnologia e o tratamento tributário sobre a incidência do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Abordou-se a Lei Complementar 157/2016 e o Convênio ICMS nº 106/2017. Observou-se que a tributação da transmissão de mídia gerou um conflito de competência entre Estados e Municípios e que pode ser tributado pela União, nos ditames do art. 154, inc. I da Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: *Streaming* (transmissão de mídia). Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Lei Complementar 157/2016. Conflito de competência.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte e técnico em controle ambiental pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Bacharel em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento dos recursos tecnológicos na área da informação e da comunicação, em um contexto de globalização, novas maneiras de disseminar conteúdos audiovisuais surgiram, tais como a tecnologia de *streaming*. O *streaming*, ou transmissão de mídia, configura-se como uma forma de distribuição de dados, em geral de multimídia, na rede de computadores, sem que para isso seja necessário fazer o seu *download*.

A referida tecnologia pode ser classificada em duas espécies, quais sejam: *on demand* (transmissão de mídia por demanda) e *live streaming* (transmissão de mídia ao vivo). No *streaming on demand* (transmissão de mídia por demanda), o usuário consegue acessar conteúdos por transmissão e reprodução automática de arquivos previamente armazenados em um catálogo. Já o *live streaming* (transmissão de mídia ao vivo) é voltado para a transmissão em tempo real de um evento, por exemplo.

Em síntese, o *streaming* (transmissão de mídia) é uma tecnologia que permite uma flexibilização nos moldes tradicionais de consumo de mídia e, conseqüentemente, a exploração desse novo ramo econômico vem se mostrando expressiva no mercado do entretenimento. Desse modo, neste ensaio foram analisados os reflexos jurídicos da tecnologia de *streaming* (transmissão de mídia), em especial, como hipótese de incidência tributária, bem como as conseqüências advindas com a Lei Complementar nº157/2016, a questão do conflito de competência para tributar entre Estados e Municípios e como a jurisprudência tem se posicionado quanto ao tema.

Por isso, defronte a um universo dinâmico de operações disponíveis no ambiente digital, surge o interesse do Estado em exercer sua competência legislativa com o intuito de reger as atividades realizadas. Nesse sentido, à luz das noções expostas sobre as limitações do poder de tributar, é necessário que a legislação tributária esteja atenta aos novos fenômenos digitais passíveis de tributação, sendo imprescindível a individualização das práticas relacionadas à utilização da Internet para identificação do respectivo fato gerador.

Por essa razão deve-se atentar ao crescimento expressivo das plataformas de *streaming* (transmissão de mídia) e a ausência de uma previsão legal efetiva, regulando a tributação desta tecnologia, de forma que pode ensejar uma bitributação ou zonas impermeáveis, em que atividades de alta rentabilidade econômica deixam de ser oneradas por não se adequarem a conceitos presentes na ordem jurídica.

Em seguida, este ensaio elucidou, em síntese, sobre a materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como esclareceu sobre a Lei Complementar 157/2016, a qual ampliou a hipótese de incidência do ISS, prevendo que os contratos de *streaming* (transmissão de mídia) fossem passíveis de tributação enquanto serviços. Assim, cumpre expor que a edição de tal legislação fomentou discussões acerca de ser o *streaming* (transmissão de mídia) um serviço ou uma mercadoria, o que trouxe, indubitavelmente, insegurança jurídica.

Por fim, foi analisado o julgamento do RE nº 651.703, pelo Supremo Tribunal Federal, quando fixou entendimento sobre o termo “serviço” disposto na Constituição Federal de 1988 para fins de tributação do ISS, sendo possível, ao final deste ensaio, emitir um posicionamento acerca da inconstitucionalidade do tópico da Lei Complementar 157/2016, que inclui o *streaming* (transmissão de mídia) como passível de tributação com ISS, bem como sobre o Convênio ICMS nº 106/2017. Ao final, defendemos que o *streaming* (transmissão de mídia) pode ser tributado pela União, a partir da competência residual outorgada pela Constituição Federal de 1988, nos ditames do art. 154, inc. I.

2 A TECNOLOGIA DE *STREAMING* (TRANSMISSÃO DE MÍDIA): ORIGEM, CONCEITO E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Inicialmente, cumpre observar que, a partir dos avanços tecnológicos e informacionais advindos do contexto de globalização em que a sociedade mundial está inserida, a Internet se popularizou e teve suas conexões e dispositivos capazes de operá-la cada vez mais modernizados, o que, conseqüentemente, permite um compartilhamento de informações e conteúdo cada vez mais veloz por meio da rede mundial de computadores. Desse modo, a partir da aplicação de tais tecnologias na área da informação e da comunicação, surgem novas formas mais flexíveis de distribuição de conteúdos audiovisuais, tais como a tecnologia de *streaming* (transmissão de mídia). (FREIRE, 2018).

O *streaming* (transmissão de mídia) é conceituado como uma forma de distribuição de dados, em geral, de multimídia, na rede de computadores, sem que para isso seja necessário fazer o seu *download*, isto é, a transferência integral do conteúdo compartilhado online para a plataforma de reprodução. A palavra *streaming* (transmissão de mídia) possui origem inglesa e significa córrego ou riacho e, por isso, remete a ideia de “fluxo” ou transmissão contínua. Nesse sentido, esse fluxo de mídia indica uma transmissão contínua de dados, a qual permite que o

conteúdo disponibilizado seja consumido ao mesmo tempo em que ocorre a sua transmissão, ou seja, em tempo real.

A tecnologia *streaming* (transmissão de mídia), a qual surgiu na década de 1990 nos Estados Unidos, apenas se popularizou com o aumento da velocidade da Internet, através da banda larga. Nesse tipo de tecnologia um usuário reproduz conteúdos protegidos por direitos do autor, via Internet, sem a violação desses direitos, tendo como alguns exemplos de aplicação o YouTube, a Netflix, o Spotify, Deezer, NOW, Globo Play, HBOGO, Amazon Prime, entre outros. (REVOREDO, 2017).

Cumprindo apontar, ainda, que uma das maiores vantagens obtidas com a tecnologia *streaming* (transmissão de mídia), ou seja, com o *software* de transmissão *online*, é “a possibilidade de distribuição de conteúdos protegidos por direitos autorais sem que se ofenda tais direitos”. (REVOREDO, 2017, p. de Internet). Por isso, como não existe o efetivo *download* dos arquivos, o *streaming* (transmissão de mídia) se assemelha às transmissões feitas através da televisão, todavia com a vantagem da liberdade de acesso ao conteúdo a qualquer momento e por diferentes dispositivos.

Em suma, o *streaming* (transmissão de mídia) é uma tecnologia que permite que dados audiovisuais sejam transmitidos pela Internet, sem que o usuário necessite fazer o *download* integral do conteúdo para que tenha o acesso a ele. Dessa forma, tal tecnologia imprime uma flexibilização nos moldes tradicionais de consumo de mídia e, conseqüentemente, a exploração desse novo ramo econômico vem se mostrando expressiva no mercado do entretenimento. (FREIRE, 2018).

Por fim, é relevante que sejam analisados os reflexos jurídicos da tecnologia de *streaming* (transmissão de mídia), em especial como hipótese de incidência tributária, bem como que sejam estudadas as conseqüências advindas com a Lei Complementar nº157/2016 e com o Convênio ICMS nº 106/2017, a questão do conflito de competência para tributar entre Estados e Municípios e como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se posicionado quanto ao tema.

3 A TRIBUTAÇÃO DOS FATOS GERADORES EM AMBIENTE DIGITAL

Desde os primórdios da civilização, passando pela Revolução Industrial, é possível constatar as inúmeras transformações que o desenvolvimento científico e tecnológico produziu nos vários campos da atuação humana, atingindo a atualidade com o uso corriqueiro da Internet.

É nesse contexto, defronte a um universo dinâmico de operações disponíveis no ambiente digital, que surge o interesse do Estado em exercer sua competência legislativa com o intuito de reger tais relações (FERREIRA, 2017).

Essas mudanças, acarretadas pelo acesso à Internet, podem expressar conteúdo econômico, na medida em que é possibilitando ao usuário realizar diversas operações difundidas pelas novas tecnologias, como por exemplo o consumo de produtos e serviços *on demand* (transmissão de mídia por demanda). Por conseguinte, toda essa realidade fenomênica digital repercute na seara do Direito Tributário, atingindo-o, ao passo que o referido ramo jurídico também deve estar envolto em questões relativas às implicações fiscais de atividades praticadas no âmbito digital.

Nessa senda, a complexidade das atividades realizadas em ambiente digital enseja descrições legais para que possam ser sujeitadas à tributação. Sobre esse assunto, Côrrea (2010, p. 50) pontua que para que determinado ato praticado através da rede mundial de computadores obrigue os contribuintes a pagarem uma prestação pecuniária correspondente, é necessária a identificação de um fato da realidade que sirva de hipótese de incidência tributária, porquanto a tributação é uma atividade plenamente vinculada ao comando legal.

Desse modo, é impreterível que se faça referência às limitações ao poder de tributar, na medida em que, conforme assinala Aliomar Baleeiro (2006, p.2), o sistema de tributação movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso mostre-se prejudicial à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais. Assim sendo, a competência tributária, entendida como o poder que detém a União, Estados, Municípios e Distrito Federal em instituir e cobrar tributos, regulada pela Constituição Federal de 1988, não é plena, dado que encontra critérios e limitações no próprio texto constitucional, emanados sobretudo pelos princípios e imunidades tributárias, previstos primordialmente nos arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 69).

Pode-se inferir, pois, que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nas regras de competência, não havendo poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nestas regras (ÁVILA, 2012, p. 264). Para Leandro Paulsen (2012, p. 886-888), os conceitos, institutos e formas não podem ser deturpados pelo legislador ordinário, de modo que uma lei ofenda não somente o Código Tributário Nacional (CTN), mas principalmente a Constituição Federal de 1988.

Desta feita, à luz das noções expostas sobre as limitações do poder de tributar, é necessário que a legislação tributária esteja atenta aos novos fenômenos digitais passíveis de

tributação, sendo imprescindível a individualização das práticas relacionadas à utilização da Internet para identificação do respectivo fato gerador. Nesse sentido, deve-se atentar ao crescimento expressivo das plataformas de *streaming* (transmissão de mídia) e a ausência de uma previsão legal efetiva regulando a tributação desta tecnologia, de forma que pode ensejar uma bitributação ou zonas impermeáveis, em que atividades de alta rentabilidade econômica deixam de ser oneradas por não se adequarem a conceitos presentes na ordem jurídica. (FREIRE, 2018).

4 O *STREAMING* (TRANSMISSÃO DE MÍDIA) COMO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS

Após a compreensão sobre a origem e conceituação da tecnologia de *streaming* (transmissão de mídia), bem como sobre a tributação dos fatos geradores que ocorrem no ambiente digital, de forma genérica, convém elucidar sobre a materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no intuito de analisar a questão do conflito de competência advindo com a Lei Complementar nº 157/2016, bem como explicar acerca da existência ou não do enquadramento da tecnologia de *streaming* (transmissão de mídia) ao critério material dos impostos supramencionados. Por fim, a seção irá abordar a questão do conflito de competência existente entre Estados e Municípios, assim como explicar sobre a Lei Complementar nº157/2016 e o Convênio ICMS nº 106/2017.

4.1 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido pela sigla ISS, foi implantado no país no ano de 1967, com base no art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/1965, tendo sido mantido seu perfil com o advento da Constituição Federal de 1988. Cumpre esclarecer que no sistema anterior a Constituição Federal de 1988 estavam excluídos da tributação municipal os serviços compreendidos na competência dos Estados ou da União. (HARADA, 2018, p. 562).

Todavia, hodiernamente, a Constituição Federal de 1988 garantiu aos Municípios brasileiros a autonomia político-administrativa em razão do pacto federativo

delineado com a sua promulgação. Sendo assim, de acordo com o art. 30, inc. I, II e III da Constituição Federal de 1988³ pode-se compreender que os Municípios integram em conjunto com a União, os Estados e o Distrito Federal, a República Federativa do Brasil, sendo-lhes outorgado, dentre outras competências a de legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e a estadual no que couber e instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Entre as diversas atribuições, é necessário frisar que estas devem ser exercidas de forma autônoma pelos Municípios nos exatos limites previstos na Constituição Federal de 1988, não sendo permitido que nenhum outro ente interfira nas legislações municipais, em razão, principalmente, do princípio da isonomia entre os entes federados.

Nesse diapasão, a Constituição Federal de 1988, ao repartir as competências tributárias entre os seus entes, conferiu aos Municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados, e que estejam definidos em lei complementar, conforme dispõe o art. 156, inc. III da Constituição Federal de 1988.⁴

Assim, a delegação de competência constitui-se como um fator que propicia meios para os entes federativos se auto gerirem através da arrecadação de receitas derivadas. Por essa razão, o conflito de competência tributária constitui-se como um “fenômeno que atenta gravemente o princípio federativo e a harmonia entre as unidades autônomas, devendo ser, por isso, violentamente sancionado - como o é”. (BARRETO, 2009, p. 10).

Todavia, ao prever o ISS, a Constituição Federal de 1988, sucintamente, dispôs que compete aos Municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, que não estejam compreendidos no art. 155, inc. II⁵ e que estejam definidos em lei complementar, sem explicitar o verbo que teria seu sentido complementado pelo substantivo “serviços” (MACEDO, 2018, p. 43). Nesse sentido, foi editada a Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho

³ **Artigo 30 da Constituição Federal de 1988:** “*Compete aos Municípios:*

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (...)”

⁴ **Artigo 156, inciso III da Constituição de 1988:** “*Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.* (Redação dada pela Emenda Constitucional no 3, de 1993)”.

⁵ **Artigo. 155 da Constituição Federal de 1988:** “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”

de 2003 (LC 116/2003)⁶, a qual apresenta anexa uma lista de serviços passíveis de incidência do ISS.

Assim, a prestação de serviço é o cerne de materialidade da hipótese de incidência do ISS, uma vez que revela a capacidade contributiva de seu agente, o que está explicitado no art. 1º da Lei Complementar 116/2003⁷. Além disso, a prestação dos serviços deve ser habitual, ou seja, deve exprimir comportamento reiterado no tempo e no espaço, bem como é necessária a efetividade da prestação.

De acordo com Justen Filho (1995, p. 66) o critério material do ISS seria a prestação de utilidade, seja ela material ou não, mas não sob o regime trabalhista, sendo então “qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral”. Assim, tendo delineado os aspectos da materialidade do ISS, necessário se faz deter-se sobre o conceito do núcleo de sua incidência, qual seja os serviços.

Desse modo, para fins de incidência tributária, a ciência jurídica e a própria Constituição Federal de 1988, definem serviço é o ato ou conduta humana qualificada pela habitualidade, pelo valor econômico e, também, por estar voltado à terceira pessoa. No entender de Carvalho (2015, p. 795), portanto:

Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe.

Por essa razão, a prestação de serviço se identifica com uma obrigação de fazer, tendo em vista que a materialidade se completa com uma atividade, um ato humano. Ademais, o serviço deve ser realizado em decorrência de um negócio jurídico, em benefício de terceiro, mediante contraprestação, sendo ela regida pelo direito privado.

Por fim, expressa-se que predomina na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que os serviços passíveis de tributação pelos Municípios são aqueles listados expressamente de forma denotativa em lei complementar, tanto na Lei Complementar nº 116/2003, quanto no

⁶ BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em 29 mar. 2020.

⁷ **Artigo 1º da Lei Complementar 156/2003**: “Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Decreto-lei 406/1968, este último recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

Portanto, os Municípios estão autorizados a tributar apenas os serviços que, ao mesmo tempo: sejam efetivamente serviço, não se configurem como transporte intermunicipal ou interestadual e serviço de comunicação e estejam listados na Lei Complementar 116/2003 ou no Decreto-lei 406/1967, independentemente da denominação dada⁸, sendo por isso, inconstitucional a lei municipal que não observe tais pressupostos.

4.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Ricardo Lobo Torres (2010, p. 387) leciona que este tributo foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/65, em substituição ao imposto de vendas e consignações, frente aos argumentos de ordem econômica aptos a justificá-lo, como a sua neutralidade na formação dos preços, o desestímulo à integração vertical das empresas, a aptidão para incentivar as exportações mediante a técnica da restituição do tributo pago internamente e a capacidade para harmonizar as economias dos Estados-membros, através da política de diversificação de alíquotas e bases.

No que se refere a previsão do imposto ora perfilhado na Constituição Federal de 1988, este encontra-se disposto no art. 155, inc. II, o qual dispõe competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Desse modo, explicita-se que o referido inciso prescreve três hipóteses distintas de incidência para o ICMS, qual sendo: a) para operações relativas à circulação de mercadorias; b) para prestação de serviço de transporte transmunicipal e c) para prestação dos serviços de comunicação.

Importa para o objeto deste trabalho as operações de circulação de mercadorias. Nesse propósito, a expressão circulação de mercadorias deve ser tomada em sua acepção econômica, pressupondo a transferência de propriedade ou posse da mercadoria (HARADA, 2018, p. 516).

Complementa Clara Leitão de Almeida (2019, p. 29), que se pode conceituar constitucionalmente “mercadoria” como a qualidade de objeto tangível destinado ao comércio,

⁸Artigo 1º, §4º da Lei Complementar 116/03: A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

enquanto que “circulação” é conceituado, por seu turno, como a transferência de propriedade da mercadoria.

Sobre a materialidade do ICMS e o avanço tecnológico, Kiyoshi Harada (2018, p. 522) explica:

As vendas não presenciais (*e-commerce*), cresceram vertiginosamente nos Estados produtores, tendo como adquirentes os consumidores localizados nos Estados do N, NE, CO e ES, além do DF. Governadores desses Estados e do DF, sentindo a perda de arrecadação do ICMS com intensidade cada vez maior, se uniram e conseguiram firmar o Protocolo no 21/2011, que equiparava a uma operação entre contribuintes a venda não presencial feita por um estabelecimento localizado em um determinado Estado para o consumidor final localizado em outro Estado. Entretanto, esse protocolo, viciado formal e materialmente, foi declarado inconstitucional pelo STF.

4.3 A Lei Complementar nº 157/2016 e o Convênio ICMS nº 106/2017: a questão do conflito de competência entre Estados e Municípios

Diante das ausências legislativas regulando a tributação do *streaming* (transmissão de mídia), em dezembro de 2016 foi sancionada a Lei Complementar 157/2016, conhecida como “Reforma do ISS”. O referido diploma legal alterou a Lei complementar 116/2003 e acrescentou a sua redação o subitem 1.09 à Lista de Serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que é de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Com o acréscimo deste subitem, fora ampliada a hipótese de incidência do ISS, porquanto previu os contratos de *streaming* (transmissão de mídia) como passíveis de serem tributados enquanto serviços. Senão vejamos o subitem 1.09 da Lei Complementar 157/2016:

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).

Assim, pois, este item situou no âmbito de competência dos municípios a tributação da tecnologia *streaming* (transmissão de mídia). Desta maneira, diversos municípios editaram leis para incluir o item 1.09 à lista de serviços tributados, já que em respaldo à estrita legalidade,

é necessário que os serviços previstos na Lei Complementar 116/2003 também estejam mencionados nas leis municipais dos respectivos entes tributantes.

No entanto, em outubro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106/2017, o qual em sua cláusula primeira dispôs que as operações com bens e mercadorias digitais observarão os procedimentos de cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):

Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Este convênio tratou, então, o *streaming* (transmissão de mídia) como uma mercadoria, de modo que incidiria a cobrança de ICMS. Nesse contexto, alguns Estados da Federação apressaram-se em ajustar as suas legislações estaduais de modo a incluir as plataformas de streaming entre as atividades sujeitas à incidência de ICMS, evidenciando o atual panorama da tributação dos bens digitais no Brasil que expõe uma grave controvérsia existente (FREIRE, 2018).

Nesses termos, com a edição do referido convênio, frente a Lei complementar 157/2016, fomentou-se a discussão se o *streaming* (transmissão de mídia) seria um serviço ou uma mercadoria, traduzindo em uma imensa insegurança jurídica no que diz respeito à sua tributação. Revelou, em visto disso, a ânsia dos entes federados em tributar o *streaming* (transmissão de mídia) a qualquer custo e sob qualquer justificativa, sem observar as disposições constitucionais bem como a verificação da real natureza jurídica deste tipo de tecnologia.

A aqui discutida insegurança jurídica ainda é corroborada diante da possível existência de inconstitucionalidade na Lei Complementar 157/2016. Conforme Martins (2017), o fundamento para a alegada ofensa à Constituição Federal de 1988 está na Súmula Vinculante nº 31, a qual firma o entendimento de que é inconstitucional a incidência dessa exação sobre operações de locação de bens móveis. Ou seja, entende-se que o contrato de *streaming* (transmissão de mídia) se equipara ao contrato de locação de bens materiais, na modalidade cessão de uso, de modo que o interesse do contratante é, primordialmente, a utilização temporária do bem.,

Desta maneira, Macedo (2018, p. 55), meritoriamente, discorre que:

Empresas como Netflix e Spotify disponibilizam temporariamente os dados de áudio e vídeo por meio do *streaming*, sendo para isso remuneradas, permanecendo, todavia, com a titularidade dos direitos autorais do conteúdo transmitido. Por outro lado, ao contratar determinado streaming de música ou vídeo, o usuário, através de uma contrapartida em dinheiro, reveste-se no direito de ter acesso a conteúdos protegidos pelo direito do autor, durante determinado período, sem, contudo, ter disponibilidade jurídica sobre o conteúdo. Por tratar-se de uma cessão do direito de uso temporária, por meio de remuneração e sem que haja a transferência de titularidade, entende-se que o negócio jurídico firmado traduz-se como uma licença ou autorização do direito de utilizar tais bens.

Portanto, não há que se falar em *streaming* (transmissão de mídia) enquanto um serviço passível de tributação pelo ISS, uma vez que nos contratos de *streaming* (transmissão de mídia) não há um fazer, tendo o contratante, mediante uma contraprestação pecuniária, somente o intuito de ser disponibilizado temporariamente determinados bens imateriais, como filmes, séries e músicas. Deve-se afastar, assim, a incidência do ISS, à luz da Súmula Vinculante nº 31, já que como demonstrado aqui, há um contrato de licenciamento muito similar ao de locação de bens materiais, o que por consequência deve atrair a aplicação da referida Súmula.

Nesse esteio, Bento Neto (2016, p. 61) pontua acertadamente:

Via de consequência, não se vislumbra relevante razão para que, simplesmente pelo fato de a atividade de locação de filmes cinematográficos ter sofrido uma adaptação para a realidade virtual da informática, tenha ela 56 deixado de ser caracterizada pelo que continua sendo: disponibilização, por locação, de filmes cinematográficos, agora online, via streaming.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 651.703⁹, fixou entendimento de que o termo “serviço” disposto na Constituição Federal de 1988, para fins de tributação do ISS, não estaria vinculado exclusivamente a uma obrigação de fazer. Com esse posicionamento, não haveria restrição ao campo de incidência do referido imposto, mostrando-se, na visão da Suprema Corte, como uma interpretação mais condizente em face do contexto atual, diante de todas as atividades desenvolvidas pelo mercado.

⁹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Pleno. Rel. Min. Luiz Fux. j. 29.09.2016. Dje n. 86, publ. 26.04.2017.

Acerca deste entendimento do STF, imperioso assinalar que não concordamos, por compreendermos que para a incidência do ISS deve haver um fazer em si, que não há nos *streamings* (transmissão de mídia). Nada obstante, deve-se discorrer que a decisão do Supremo Tribunal Federal é afirmativa para a constitucionalidade da incidência do ISS sobre o *streaming* (transmissão de mídia).

Superado este ponto sobre a incidência do ISS sobre o *streaming* (transmissão de mídia), mostra-se impreterível assinalar que não se vislumbra a ocorrência da materialidade do imposto estadual ICMS, na medida em que não há um bem móvel sujeito à mercancia. Na realidade, nos contratos de *streaming* (transmissão de mídia) o que há é um bem móvel que não está destinado a venda e nem transferência de titularidade, porquanto após a finalização do negócio jurídico, o titular do direito autoral continua sendo as empresas de *streaming* de áudio e vídeo (MACEDO, 2018).

Ocorre, pois, a mera disponibilização temporária do conteúdo de filmes e música, por exemplo, não havendo circulação de mercadorias, nem uma comunicação propriamente dita entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o usuário. Assim, também resta afastada a incidência do ICMS sobre as plataformas de *streaming* (transmissão de mídia).

Dessa forma, consoante o explanado acima, verifica-se a inconstitucionalidade do subitem 1.09 acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003, por meio da Lei Complementar nº 157/2016, à luz do irradiado pela Súmula Vinculante nº 31. Assim como constata-se violação à Constituição pelo Convênio ICMS nº 106/2017, na medida em que não se vislumbra neste caso as hipóteses de incidência do ICMS, conforme o art. 155, inc. II, da Constituição Federal de 1988. Posto a essa situação, defende-se que o *streaming* (transmissão de mídia) pode ser tributado pela União, a partir da competência residual outorgada pela Constituição Federal de 1988, nos ditames do art. 154, inc. I.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um cenário marcado pelas mídias digitais que reverberam no modo de como se convive em sociedade, o Direito deve estar atento para contemplar as novas relações jurídicas oriundas das transformações provocadas pelos avanços tecnológicos. Não dissociado a este contexto, por óbvio, o Direito Tributário deve abarcar as situações que despertem o âmago do Estado em arrecadar receitas, como nos casos da tributação dos *streamings* (transmissão de mídia), que expressam elevado conteúdo econômico.

Todavia, a forma como deve ser contemplado o interesse do Poder Público em regular o *streaming* (transmissão de mídia) exige máxima cautela. Esta cautela se justifica para que não haja ofensa ao pacto federativo no que diz respeito à competência tributária e as demais previsões constitucionais e legais sobre a matéria tributária. Em que pese esse dever de “cuidado”, a natureza jurídica do *streaming* (transmissão de mídia) não está sendo respaldada, ao passo que, conforme demonstrado neste artigo, a regulação sobre o assunto foi feita de maneira a considerá-lo como serviço e mercadoria, o que não condiz com sua realidade.

Essa confusão tributária ilustra a ainda ineficiente capacidade estatal de acompanhar legalmente as mudanças acarretadas pelos fenômenos digitais da era hodierna, ocasionando grave insegurança jurídica para as pessoas jurídicas detentoras do *streaming* (transmissão de mídia), que podem chegar a ser tributadas por entes que não detêm competência tributária para tanto.

Nesse sentido, mister se reiterar que a natureza jurídica do *streaming* (transmissão de mídia) se amolda de modo muito similar ao contrato de locação de bens móveis. Como bem debruçado nesta pesquisa, neste tipo de contrato não pode haver incidência do ISS, conforme já decidido pelo STF. Espera-se, pois, que este entendimento da corte máxima deva ser estendido aos contratos de *streaming* (transmissão de mídia), de maneira a não enxergá-lo como um serviço, pois configura-se como uma obrigação de dar, em que a partir de um pagamento pecuniário é possível ter acesso às mídias visuais e de áudio temporariamente.

Ademais, ficou demonstrado que o *streaming* (transmissão de mídia) não é uma mercadoria, e, por conseguinte, não há que se falar em circulação jurídica de mercadorias. Inexiste, então, transferência de titularidade do conteúdo que é acessado, que não está exposto à venda, mas sim a uma espécie de aluguel. Assim sendo, tendo em vista que não se enquadra nas hipóteses de incidência do ISS, ICMS e qualquer outro imposto previsto atualmente, verifica-se que a União, através da sua competência residual apregoada pelo art. 154, inc. I, da Constituição Federal de 1988 seria o único ente autorizado a tributar o *streaming* (transmissão de mídia), em respeito natureza jurídica deste e às próprias emanções constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. 2019. 58 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Direito, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28158/CLARA%20LEIT%20c3%83O%20DE%20ALMEIDA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 fev. 2020.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

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

BENTO NETO, Nazil. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013**. 2016. 77f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/166548>. Acesso em: 24. jun. 2019.

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

CÔRREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FILHO, Marçal Justen. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 3, São Paulo, 1995. p.66.

FERREIRA, Helder Santos. **Comércio eletrônico e tributação: Hipótese de incidência do ICMS sobre bens digitais**. 2017. 72f. Trabalho de conclusão de curso – Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/U_Fato_Direito/article/view/5683. Acesso em: 10 jun. 2020.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78f. Monografia – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018.

Disponível em: <http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>. Acesso em 23. jun. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil**. 2018. 66f. Trabalho de conclusão de curso – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>. Acesso em 23. jun. 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978. **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Livia Farias. A lei complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de streaming: uma análise sobre competência tributária. **Anais do XIII Encontro de Iniciação Científica da UNI7**. São Paulo, v. 1, n. 1. 2017. Disponível em:

<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Xql1xp0XjP0J:https://www.uni7.edu.br/periodicos/index.php/iniciacao-cientifica/article/download/475/392/+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 23. jun. 2019

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 886-888.

TAXATION ON STREAMING TECHNOLOGY IN THE LIGHT OF BRAZILIAN LEGISLATION: CONFLICT OF COMPETENCE BETWEEN STATES AND MUNICIPALITIES

ABSTRACT

This article deals with the conflict of competence between States and Municipalities for the taxation of streaming (media transmission). We sought to verify the legal nature of this technology and the tax treatment on the incidence of ISS – Tax on Services of Any Nature and ICMS – Tax on Circulation of Goods and Services. Complementary Law 157/2016 and ICMS Agreement No. 106/2017 were addressed. It was observed that the taxation of media transmission generated a conflict of competence between States and Municipalities and that it can be taxed by the Union, in the dictates of art. 154, inc. I of the Federal Constitution of 1988.

Keywords: Streaming. Service Tax of All Kinds (ISS). Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS). Complementary Law 157/2016. Conflict of competence.