

# INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE *STREAMING*: A CONTROVÉRSIA JURÍDICA ENTRE O ISS E O ICMS.

Matheus Pereira Catibe<sup>1</sup>  
Aline Teodoro de Moura<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente trabalho trata da incidência tributária no fornecimento de serviços que utilizam a tecnologia *streaming*, tema que vem ganhando cada vez mais importância no cenário jurídico atual. O *streaming*, que surgiu como decorrência do avanço da tecnologia da informação, tem por finalidade a transmissão de conteúdo multimídia por meio da internet, ou seja, é uma técnica que possibilita a transferência de dados de áudio e vídeo através da rede mundial de computadores. A exploração dessa tecnologia no mercado brasileiro logo chamou a atenção dos entes federativos, especificamente dos Estados e Municípios, que iniciaram os procedimentos necessários para aplicação da tributação. Nesse contexto, iniciaram-se os debates teóricos acerca da exação e, conseqüentemente, da respectiva competência tributária sobre tal atividade; se incidiria o ISS, de competência dos Municípios, ou o ICMS, de competência dos Estados. A coexistência de incertezas quanto à hipótese de incidência tributária que envolve a competência de dois entes subnacionais distintos sobre o mesmo fato gerador enseja indesejável insegurança jurídica na exploração da atividade econômica e, nesse sentido, o estudo propõe a análise dos pressupostos de incidência do ISS e do ICMS, com vistas à conclusão – tendo como norte os precedentes do Supremo Tribunal Federal – de que somente é possível a incidência de um deles sobre tal atividade.

**PALAVRAS-CHAVE:** *Streaming*. Tributação. ICMS. ISS.

## ABSTRACT

The present work deals with the tax incidence in the provision of services that use streaming technology, the theme that is becoming increasingly important in the current legal scenario. Streaming, which has emerged as a result of the advancement of information technology, has enabled the transmission of multimedia content over the Internet, or is a technique that allows the download of audio and video data through the world wide web. The exploitation of this technology soon caught the attention of the federative entities, specified in the states and municipalities, who initiated the necessary procedures for the application of taxation. In this context, the theoretical debates about exaction and, consequently, the tax competence over the activity begin; focus on the ISS, which is the competence of the Municipalities, or the ICMS, which is the competence of the States. A coexistence of uncertainties regarding the hypothesis of tax incidence that involves the competence of two distinct sub nationals on the same fact generated by undesirable factors legal uncertainty in the exploitation of economic

---

<sup>1</sup> Advogado. Egresso do Curso de Bacharelado em Direito da UNIGRANRIO, orientado pela Professora Doutora Aline Teodoro de Moura.

<sup>2</sup> Advogada. Doutora em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Professora da Escola do Legislativo do Estado do Rio de Janeiro - ELERJ e do Curso do Direito Empresarial e de Direito Financeiro e Tributário da Unigranrio Pesquisadora da UERJ e líder do Grupo de Pesquisa Empresa, Estado & Compliance.

activity and, in this sense, study of pressure analysis of ISS and ICMS, with a view to the conclusion - having as north or precedent the Federal Supreme Court - that only one of them can suffer on such activity.

**KEYWORDS:** Streaming. Taxation. ICMS. ISS.

## 1. INTRODUÇÃO

O avanço tecnológico provocou diversas mudanças na sociedade, sendo possível apontar dentre as principais inovações o advento da internet, que possibilitou a criação de novas formas de divulgação de conteúdo, especialmente quanto às modalidades de áudio e vídeo, visando ao consumo de informação e entretenimento.

Com o desenvolvimento desses novos modelos de distribuição de conteúdo audiovisual, antes concentrado nas atividades das emissoras de televisão e rádio, surgiu o *streaming*, que inovou o modo como ocorre a transmissão de conteúdos de entretenimento, tais como: filmes, documentários e até mesmo músicas, todos por meio da internet, o que revolucionou completamente a maneira como se consome tais serviços.

Com isso, profissionais que exploram atividade econômica nas áreas ligadas à informática, passaram a investir no uso do *streaming*, o que resultou na criação de plataformas de mídia on-line, o que fez alcançar muitos usuários consumidores, popularizando, de vez, essa nova tecnologia, que ganhou espaço no mercado brasileiro e tornou-se uma atividade econômica altamente rentável.

O crescimento significativo do setor e a relevância que ele obteve no mercado brasileiro, chamou a atenção dos entes federativos, especialmente dos Estados e Municípios em relação à sua tributação. Contudo, a ausência de um consenso quanto à natureza jurídica da tecnologia e mudanças de entendimento da jurisprudência, resultou em uma situação de insegurança jurídica, que se dá pelo conflito existente na legislação, o que gera uma sensação de incerteza quanto às consequências legais que podem recair tanto para quem utiliza a tecnologia, quanto para quem a explora como atividade econômica.

Dessa forma, se analisará o *streaming* e a sua tributação, pois a inexistência de uma previsão legal regulando a relação jurídico-tributário da atividade inerente à referida tecnologia, é prejudicial, o que pode implicar na sua bitributação, ou seja,

quando dois entes federativos tributam sobre o mesmo fato gerador, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Portanto, tendo em vista o desejo dos Estados e Municípios de tributar a atividade exercida pelas plataformas que utilizam o *streaming*, planeja-se examinar a legalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre tais atividades, conforme o atual contexto tributário.

Ademais, na busca pela definição sobre a competência do ISS ou do ICMS, será feito um estudo acerca das suas hipóteses de incidência, de modo a abranger as suas respectivas definições, almejando, dessa forma, estabelecer o conceito de cada um e as suas diferenças.

Além disso, será realizada uma explanação sobre o *streaming*, considerando o seu conceito, características e particularidades, e como isso influencia o seu desenvolvimento enquanto tecnologia e como tem impactado a sociedade por meio de suas plataformas, que crescem cada vez mais.

## 2. DA TECNOLOGIA *STREAMING*

Diante desse novo cenário tecnológico, surgiu o *streaming*, uma forma de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através da internet, que ocorre de maneira on-line. Em outras palavras, o *streaming* pode ser entendido como a tecnologia concentrada no fluxo ininterrupto de dados multimídia, sendo informações compostas por elementos visuais e auditivos, por meio da internet, através de uma transmissão em tempo real, se feita na modalidade *Live Streaming* (ao vivo), ou na modalidade *On Demand* (sob demanda)<sup>3</sup>. Porém, fato é, que essa nova tecnologia se estabelece de maneira significativa, e assim, torna-se uma forte tendência em diversos setores do entretenimento.

A ideia de transmissão em tempo real é inerente à forma como o *streaming* funciona, a qual, por ser inovadora, fez surgir diversas definições conceituais, que se alteram de acordo com os conceitos técnicos utilizados.

---

<sup>3</sup> BRANDÃO, Levi Brito. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre o streaming**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade de Brasília. Brasília. 2019. p. 31. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jsui/bitstream/prefix/13331/1/21353760.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

O site americano *Webopedia*, que trata da conceituação de termos técnicos relacionados à tecnologia e comunicação, sustenta que o *streaming* de mídia é uma técnica utilizada para transferir dados, para que possam ser processados como um fluxo constante e contínuo.<sup>4</sup>

Essas novas tecnologias de *streaming* ganham cada vez mais importância com o aperfeiçoamento da internet, pois a maioria dos usuários não possuem acesso rápido o suficiente para baixar grandes arquivos multimídia rapidamente. Com o *streaming*, o navegador do usuário pode começar a exibir os dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.

Para que o *streaming* funcione, o lado do cliente que recebe os dados deve poder coletá-los e enviá-los como um fluxo contínuo ao aplicativo que está processando os dados e convertendo-os em sons e imagens. Isso significa que, se o usuário receber os dados mais rapidamente do que o necessário, precisará salvar o excesso de dados em um *buffer*, que é uma região da memória física utilizada para armazenar temporariamente os dados. Se os dados não forem rápidos o suficiente, a apresentação dos dados de áudio não se dará corretamente.

## 2.1. O CONCEITO E O FUNCIONAMENTO DO *STREAMING*

Diferentes definições se aplicam sobre o *streaming*, e como uma forma de melhor entender o funcionamento desta tecnologia, Clodoaldo Tschöke a define da seguinte maneira:

O *streaming* é uma técnica por meio da qual o sinal de vídeo é transmitido ao usuário e a sua apresentação inicia-se posteriormente a uma pausa momentânea para armazenamento dos dados em um *buffer*. Nesta forma de transmissão de vídeo não é preciso fazer o *download* prévio do arquivo, o micro vai recebendo as informações de modo contínuo, enquanto apresenta ao usuário. Esta técnica reduz o tempo inicial da exibição, eliminando a necessidade de armazenamento local do arquivo. Para ocorrer a transmissão eficaz desses sinais de vídeo por intermédio de redes com baixa largura de banda, é preciso uma alta taxa de compressão de dados para garantir a melhor qualidade visual da apresentação.<sup>5</sup>

De acordo com Ricardo Gomes Clemente, o *streaming* é:

Uma técnica que permite a transmissão de informação multimídia através de uma rede de computadores concomitantemente com o consumo desta informação multimídia por parte do usuário. Em outras palavras, enquanto o

---

<sup>4</sup> VANGIE Beal. **What is Streaming?** Webopedia Definition. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

<sup>5</sup> TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet.** Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina. Blumenau, 2001. p.17. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

usuário assiste a um vídeo, as próximas cenas estão sendo transmitidas. Desta maneira, o usuário começa a assistir a um vídeo sem antes ter que fazer o seu *download* integralmente.<sup>6</sup>

Na mesma lógica, o *Streaming* funciona como um fluxo contínuo de transmissão de informações que não permanece na posse do receptor do sinal e pode ser consumida no mesmo momento da solicitação de transferência. Ou seja, primeiramente, embora no *streaming* também haja uma parcela de *download*, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Depois, nenhum dado recebido permanecerá, haja vista que os sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia física.<sup>7</sup>

Portanto, o *Streaming* pode ser definido como uma tecnologia que permite a transferência de informações multimídia por meio de uma transmissão de dados utilizando-se da internet para tanto, não havendo necessidade de fazer o *download* de arquivos, tornando mais rápido o acesso ao conteúdo. A palavra tem origem na língua inglesa, sendo “*stream*” um córrego, remetendo, portanto, a expressão *streaming* a um fluxo, e nesse caso, um fluxo de informações e conteúdos multimídia, ou seja, é uma forma de transmitir informações sem que seja necessário fazer o *download*, armazenar no dispositivo do usuário, sem violação desses direitos.<sup>8</sup>

Ademais, para entender de forma ainda mais aprofundada sobre como funciona a tecnologia *streaming*, é necessário detalhar algumas de suas fases. A primeira versa sobre a produção ou captação do conteúdo multimídia e a segunda sobre a distribuição e o seu consumo. Inicialmente, realiza-se a produção ou captação do conteúdo que será compartilhado, o qual passa por um processo de digitalização e codificação para só então ser enviado e armazenado no servidor de mídia *streaming*. Quando o usuário acessa uma página na internet, hospedada em um determinado

---

<sup>6</sup> CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma Solução de Streaming de Vídeo para Celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativo**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006. p. 1. Disponível em : <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7639> Acesso em 15 de setembro de 2019.

<sup>7</sup> 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**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016. p. 30. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548> Acesso em: 15 de setembro de 2019.

<sup>8</sup> CARDOSO, Bárbara França. **O Streaming como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais**. Trata-se de trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro Universitário de Brasília. Brasília, 2016. p. 9. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9222/1/21104526.pdf> Acesso em 15 de setembro de 2019.

servidor, e solicita um novo acesso a um arquivo, o servidor transmite uma mensagem para o servidor de mídia *streaming*, requerendo o arquivo específico. À vista disso, o servidor transfere o arquivo selecionado para o dispositivo do usuário e permite a sua reprodução.<sup>9</sup>

Para simplificar o procedimento de *download* e conversão em multimídia, que necessita ser imediato com a finalidade de que a experiência não tenha problemas no momento da transmissão, o conteúdo audiovisual é fragmentado em inúmeros pedaços e enviados com o intuito de serem reconstituídos na plataforma do usuário. Com isso, a sua transmissão é realizada de forma mais célere se comparado com a transmissão do arquivo integral, conforme o procedimento do *download* comum. Portanto, à medida que a informação chega ao usuário de forma fracionada, ela é reconstituída e convertida em áudio e/ou vídeo.<sup>10</sup>

Ao final desse processo, não ocorre o armazenamento de uma cópia da mídia compartilhada online no dispositivo utilizado pelo usuário, pois o manuseio do arquivo ocorre de maneira temporária, enquanto está ocorrendo a sua reprodução. Todo o conteúdo transmitido para a plataforma do usuário é transformado em áudio e/ou vídeo e consumido instantaneamente, o que é possível porque o arquivo compartilhado está armazenado em um servidor de base, que apenas disponibiliza para fins de reprodução on-line.<sup>11</sup>

Outro ponto interessante sobre o *streaming*, refere-se ao controle que se tem na exibição dos conteúdos, o qual permite realizar interrupções temporárias, retroceder, e até mesmo avançar a reprodução. Ademais, possibilita uma interação simultânea na qual diversos usuários se conectam ao servidor, e não necessariamente acessando o mesmo conteúdo, como, por exemplo, ao ouvir

---

<sup>9</sup> CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma Solução de Streaming de Vídeo para Celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativo**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006. p. 5. Disponível em:

<<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7639>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

<sup>10</sup> 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**.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016. p. 30/31. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>> Acesso em: 18 de setembro de 2019.

<sup>11</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 34. Disponível em:

<<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 18 de setembro de 2019.

músicas diferentes na mesma plataforma ou assistir filmes diferentes, também, na mesma plataforma de conteúdo.<sup>12</sup>

Ainda sobre o funcionamento do *streaming*, faz-se necessário analisar e expor sobre as suas duas modalidades, consideradas como sua base principal de funcionamento, quais sejam: o *Live streaming* (ao vivo) e o *streaming On Demand* (sob demanda). No *Live streaming*, a transmissão vem diretamente de uma câmera ou microfone, e ocorre naquele exato momento, uma vez que o conteúdo que está sendo consumido pelo usuário, não origina-se de dados em arquivos, mas sim, em uma transmissão que se realiza em tempo real, disponível somente no momento em que ocorre a filmagem do evento que está sendo transmitido. Nesse caso, o usuário precisa estar disponível no horário em que é realizada a transmissão do conteúdo para assistir, o qual poderá ser transformado em *On Demand*, se, posteriormente ao encerramento da transmissão ao vivo, o conteúdo divulgado for posto à disposição para acesso no servidor.

Na modalidade *On Demand*, por sua vez, tem como vantagem a possibilidade de ser consumido quando o usuário assim o desejar, haja vista que o conteúdo já se encontra previamente armazenado em um servidor-base, que irá remeter a transmissão da mídia somente quando solicitado. Ou seja, o conteúdo fica previamente hospedado em um servidor de mídia *streaming*, que somente irá enviar a transmissão do conteúdo ao usuário quando for por este solicitado. O que se diferencia muito do que ocorre, por exemplo, nas grades de programação das emissoras de televisão, pois estas escolhem e decidem o que será, de fato, transmitido, não fornecendo nenhum controle ao usuário. Por esta razão, o *streaming* se demonstra tão inovador, oferecendo grandes benefícios ao consumidor final.<sup>13</sup>

O *streaming* é, definitivamente, uma tecnologia inovadora, pois permite a transmissão de dados audiovisuais pela internet, sem que o usuário precise efetuar o *download* integral do referido conteúdo para ter acesso a ele. Através dessa

---

<sup>12</sup> MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. **Tributação do Netflix: A (In)Constitucionalidade da Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS Sobre Serviços de Streaming**. Revista de Direito Fibra Lex. Ano 03, nº 03, 2018. p. 11. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91/72>> Acesso em 18 de setembro de 2019.

<sup>13</sup> 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**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016. p. 33/34. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>> Acesso em: 19 de setembro de 2019.

tecnologia, o usuário pode utilizar aplicativos de músicas e vídeos que estejam estabelecidos em um servidor base, em tempo real, permitindo, desse modo, a transmissão de eventos ao vivo, como por exemplo: shows, competições, festivais etc. Além disso, o *streaming* também possibilita a distribuição de conteúdo sob demanda, o qual pode ser reproduzido no exato momento em que o usuário decidir, bastando apenas solicitar na plataforma que esteja sendo usada. E como exemplo de plataformas ou serviços que utilizam a tecnologia *streaming*, estão as seguintes: *Youtube*, *Netflix*, *Amazon Prime Vídeo*, *Home Box Office Now*, *spotify*, entre outros.<sup>14</sup>

Por inovar os modelos tradicionais de consumo de mídia, a tecnologia *streaming* tem feito cada vez mais adeptos, ampliando, em larga escala, a sua quantidade de usuários e, em razão disso, despertou a atenção de produtoras e captadoras de materiais ligados a transmissão de rede, voltadas à exploração dessa nova atividade econômica que tem se demonstrado altamente rentável.

No Brasil, o aumento na utilização do *streaming* ao longo dos últimos anos, tem gerado um certo predomínio dessa tecnologia no mercado de entretenimento audiovisual, como por exemplo, aponta uma pesquisa realizada pelo grupo Omelete em parceria com o Ibope Conecta, ao divulgar uma queda significativa em TV por assinatura. De acordo com a pesquisa, em 2014, o número de pessoas que usavam serviços de *streaming* de vídeo era de 68%. No ano seguinte, aumentou para 97%. Em 2017, 97% do público revelou ter o hábito de usar algum serviço de *streaming* de vídeo. Entre eles, Netflix (91%), Youtube (80%) e HBO Go (13%), o que apenas demonstra o grande potencial dessa tecnologia, que cresce cada vez mais<sup>15</sup>. E esse avanço da tecnologia *streaming* no mercado nacional fez surgir a necessidade de se analisar os seus reflexos no cenário jurídico brasileiro.

### 3. ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A transmissão de dados por meio da internet é hoje uma realidade que tem se intensificado graças ao surgimento de novas tecnologias, que ao aprimorarem as

---

<sup>14</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado a Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 35. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 19 de setembro de 2019.

<sup>15</sup> PEREIRA, Edipo. **Pesquisa aponta aumento do consumo de streamings de vídeo e queda em Tv por assinatura**. Site cosmonerd. 18 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://cosmonerd.com.br/series/noticias-series/pesquisa-aponta-aumento-do-consumo-de-streamings-de-video-e-queda-em-tv-por-assinatura/>> Acesso em 19 de setembro de 2019.



conexões de rede, bem como os dispositivos capazes de operá-la, permitiram um avanço no compartilhamento de informações e conteúdo pela internet a nível global.<sup>16</sup>

No Brasil, o aumento no consumo do *streaming* ao longo dos últimos anos, tem provocado uma progressiva substituição dos meios tradicionais, redirecionando o consumidor da tela das TV's para a tela dos dispositivos móveis, como celulares e tablet's.<sup>17</sup>

Essa realidade evidencia a expressividade do *streaming* no mercado de entretenimento, que tem contribuído para tornar mais relevante a atividade realizada pelos profissionais que operam tal tecnologia na disponibilização de mídia on-line, ou seja, pela internet, o que acaba por resultar a necessidade de se analisar esses reflexos, também, no âmbito jurídico.<sup>18</sup>

A possibilidade de tributar tais operações, dada sua alta rentabilidade, tem despertado o interesse dos Estados e Municípios em atrair para o seu âmbito de competência tal tecnologia. A ausência de um consenso em relação à tributação do *streaming*, decorrente, em parte, da dificuldade de se determinar a sua natureza jurídica, resulta em um ambiente de insegurança jurídica, em que coexiste uma previsão na lei complementar nº 116/03, inserindo o *streaming* no rol de serviços tributáveis pelo ISS, de competência dos Municípios, e o convênio 106/2017, prevendo a incidência do ICMS, de competência dos Estados, sobre tais atividades.<sup>19</sup>

Embora os convênios não tenham o poder de delimitar a hipótese de incidência do imposto estadual, sendo matéria reservada à Lei Complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, a tentativa dos Estados de incluir o *streaming* no âmbito da incidência do ICMS, já revela o atual panorama da tributação dos bens digitais no Brasil, e expõe a controvérsia existente a respeito do tema.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 38. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 06 de outubro de 2019.

<sup>17</sup> PEREIRA, Edipo. **Pesquisa aponta aumento do consumo de streamings de vídeo e queda em Tv por assinatura.** Site cosmonerd. 18 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://cosmonerd.com.br/series/noticias-series/pesquisa-aponta-aumento-do-consumo-de-streamings-de-video-e-queda-em-tv-por-assinatura/>> Acesso em 06 de setembro de 2019.

<sup>18</sup> FREIRE, op. cit., p. 39.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 39.

<sup>20</sup> Ibidem, p. 39.

Vale destacar que após a celebração do Convênio ICMS 106/2017<sup>21</sup>, alguns Estados da federação apressaram-se em adequar as legislações estaduais próprias para incluir as plataformas de *streaming* entre as atividades sujeitas à incidência de ICMS, como por exemplo o Estado de São Paulo, ao instituir o Decreto nº 63.099/2017, que incluiu no rol de fatos geradores do ICMS o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que através de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados.

Assim, pretende-se analisar a possibilidade de tributar a atividade desenvolvida pelas plataformas de *streaming*, frente às hipóteses de incidência do ISS e do ICMS, considerando as peculiaridades encontradas tanto na doutrina quanto na jurisprudência acerca do alcance das expressões utilizadas pelo texto constitucional na definição das respectivas competências tributárias.

Para tanto, terá como foco a modalidade de streaming *On Demand*, como por exemplo a Netflix, que consiste basicamente em disponibilizar o conteúdo multimídia de forma onerosa, permitindo que o seu assinante, através de uma chave de acesso virtual fornecida pela pessoa jurídica que explora comercialmente tal atividade, consuma as mídias armazenadas em seu servidor quando quiser e de forma concomitante com a sua transmissão, sem acarretar a transferência definitiva do conteúdo acessado para a unidade física do dispositivo reproduzidor.<sup>22</sup>

### 3.1. DO ICMS

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços é de competência dos Estados, e tem a sua previsão legal estabelecida no artigo 155, inciso II, da CRFB/88, e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que possui como hipótese de incidência as “operações relativas à circulação de mercadorias”, bem como a “prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Vale ressaltar que a análise do referido imposto se restringirá às

---

<sup>21</sup> BRASIL. Conselho Nacional da Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)> Acesso em 06 de outubro de 2019.

<sup>22</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 40. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

operações mercantis, já que o escopo do presente trabalho consiste em discutir a possibilidade de incidência do ICMS sobre as atividades que utilizam o *streaming*.<sup>23</sup>

As operações às quais se remete o texto constitucional, são compreendidas em seu sentido jurídico, como um negócio mercantil, pertinentes a uma obrigação de dar e que resulta na circulação jurídica de uma mercadoria, ou seja, na transferência da titularidade de um bem móvel, destinado ao comércio de forma habitual e com o intuito de lucro.<sup>24</sup>

Nesse sentido, Leandro Paulsen aduz que essas “operações de circulação de mercadoria dizem respeito a negócio jurídico mercantil, e não a simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação”<sup>25</sup>. E, assim, envolvem necessariamente a transmissão de um direito, seja a propriedade ou a posse, que pode ser efetivado por meio da venda ou da troca entre bens equivalentes, compreendendo uma verdadeira obrigação de dar.

A ideia de circulação é definida por José Eduardo de Melo como “a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato nominado ou inominado.”<sup>26</sup>

A circulação possui caráter jurídico e não se identifica com o mero deslocamento físico, no qual ocorre o trânsito de bens pelas vias públicas, e nem com a circulação econômica, que diz respeito à alteração nas fases de produção, circulação e consumo.<sup>27</sup>

Sob esse entendimento, conclui-se que a materialidade do ICMS compreende qualquer operação jurídica mercantil que transfira a titularidade da mercadoria, o que não se encerra na transferência de propriedade, ocorrendo também, a circulação jurídica com a transmissão de poderes atípicos ao domínio, que confirmam ao transmitido a disponibilidade jurídica sobre a coisa.<sup>28</sup>

A controvérsia existente sobre o ICMS, em específico, diz respeito ao conceito empregado à mercadoria. Ocorre que, originariamente, a definição de mercadoria está atrelada a um bem móvel, o que afasta da materialidade do imposto, os bens imóveis,

---

<sup>23</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da tributação do Comércio Eletrônico**. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. Ano 3, nº 1, 2017. p. 686/687. Disponível em: <[http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017\\_01\\_0673\\_0703.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 687.

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 270.

<sup>26</sup> MELO, Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 16-17.

seja pela inexistência de mercadoria, à luz do conceito extraído do já revogado Código Comercial de 1.850, seja por já caracterizar hipótese de incidência de outro tributo, o Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), previsto no artigo 156, II, da CRFB/88<sup>29</sup>, de competência municipal.<sup>30</sup>

Assim, por firmar o entendimento de que os bens móveis seriam mercadorias, o conceito de mercadoria acabou por relacionar-se à noção de bens físicos, corpóreos, em conformidade com o disposto no art. 82 do atual Código Civil<sup>31</sup>, haja vista que a movimentação de um bem pressupõe a sua materialidade. Disso decorreu um conceito de mercadoria adstrito a bens móveis e corpóreos, conforme se depreende da definição de José Eduardo de Melo:

Mercadoria é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea), conforme previsto no art. 155, II, § 3º, CRFB/88.<sup>32</sup>

Amparado nessa definição, o STF, ao discutir sobre o tratamento tributário concedido ao software, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP em 1998, manifestou o entendimento de que o conceito constitucional de mercadoria está atrelado à noção de coisa física. Nessa lógica, vale registrar trechos relevantes do voto do então Ministro Relator Sepúlveda Pertence, segundo o qual os bens chamados “incorpóreos” não estariam incluídos no conceito de mercadoria:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”: Trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS.<sup>33</sup>

<sup>29</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>30</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 544.

<sup>31</sup> BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)> Acesso em 7 de outubro de 2019.

<sup>32</sup> MELO, Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 18.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176626-3**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10 de novembro de 1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

Considerar mercadoria somente como bem corpóreo, exclui do âmbito de incidência do imposto estadual aqueles bens que, embora sejam objeto de comércio, não possuem existência tangível, como a própria energia elétrica. Ademais, esse entendimento não é compatível com o contexto atual, em que há uma frequente evolução tecnológica, de modo a tornar cada vez mais comum a existência dos bens digitais.

Vale ressaltar, ainda, o conceito trazido por Leandro Paulsen, que expande o entendimento manifestado por José Eduardo de Melo, ao incluir na definição de mercadoria os bens incorpóreos:

Mercadoria é o bem corpóreo ou virtual da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.<sup>34</sup>

O Supremo Tribunal Federal já demonstrou posicionamento nesse sentido, como por exemplo no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, na qual indeferiu, por maioria dos votos, a liminar para suspensão provisória do texto legal do Mato Grosso, que previa a incidência do ICMS sobre a aquisição de softwares por intermédio da transferência eletrônica de dados. Nota-se que, nesse caso, o STF promoveu uma reanálise da matéria em face dos constantes avanços tecnológicos, sinalizando o entendimento de que o fato de o bem ser adquirido via download não afasta da operação a característica mercantil.<sup>35</sup>

Com esse posicionamento, mesmo que em juízo preliminar, O STF demonstrou a necessidade de uma reinterpretação do conceito constitucional de mercadoria, que anteriormente se referia tão somente a um bem corpóreo, para englobar também, à luz dos avanços tecnológicos, os bens incorpóreos destinados à mercancia.

Corroborando com esse entendimento, Simone Barreto, ao defender a necessidade de uma mutação no conceito de mercadoria, para alcançar os bens incorpóreos. Manifesta o seguinte:

A aquisição de bens virtuais, que antes era uma exceção, hoje é a regra. Da perspectiva do comprador, o mesmo bem que antes era adquirido fisicamente, hoje é adquirido na forma virtual, o que não retira a sua qualidade

---

<sup>34</sup> PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 276.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 26 de maio de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

de mercadoria. Portanto, não há como negar que houve, sim, forte alteração no modo de agir da sociedade diante da significativa evolução tecnológica ocorrida ao longo dos anos.<sup>36</sup>

Contudo, a nova interpretação do conceito de mercadoria deve respeitar regras constitucionais impostas à materialidade do imposto e, desta forma, apenas os bens incorpóreos objetos de mercancia poderiam ser onerados pelo imposto, afastando assim, do seu campo de incidência os bens intangíveis, ou seja, aqueles bens incorpóreos, integrantes do patrimônio de uma pessoa jurídica e que, embora agreguem valor ao negócio, não estão no comércio.<sup>37</sup>

Diante dessa realidade, na qual há posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do conceito de mercadoria inerente à materialidade do ICMS, é possível concluir que o ICMS é um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Ao referir-se às operações como núcleo da materialidade do imposto, a Constituição pretendeu alcançar não a mera circulação de mercadorias, mas aquelas operações jurídicas pertinentes a um negócio jurídico, que se traduzem em uma obrigação de dar.<sup>38</sup>

Portanto, pautado nos pressupostos constitucionais do ICMS, conclui-se que, para ocorrer a incidência do referido imposto, é necessário que exista um negócio jurídico consistente em uma obrigação de dar, que essa operação resulte na circulação de um bem, e que este bem se enquadre no conceito de mercadoria.

Nesse sentido, ao considerar as características das atividades exercidas pelas pessoas jurídicas exploradoras de atividades econômicas que transferem mídia on-line através da tecnologia *streaming*, é possível perceber que ela envolve um negócio jurídico cujo contrato com o usuário consiste em oferecer, mediante o pagamento de uma mensalidade, uma chave virtual, ou seja, uma autorização que permite o seu acesso a todo o conteúdo online por ela compartilhado.

---

<sup>36</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 184. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6503>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>37</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 190/191. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6503>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>38</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 29. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

Nesse contexto, surge a discussão se o negócio jurídico firmado entre a plataforma de *streaming*, como a Netflix por exemplo, e usuário, se traduziria em uma “obrigação de dar”, isto é, se representaria uma prestação positiva no sentido de entregar ou restituir algo ao credor.<sup>39</sup>

Isso porque, embora o fato de entregar uma chave virtual de acesso ao seu assinante caracteriza uma obrigação de dar, em conformidade com as diretrizes do Direito Privado, as características específicas de uma plataforma, como a Netflix, a qual oferece a criação de catálogos próprios e recomendações personalizadas aos seus usuários, pode levar ao entendimento pela existência de um esforço humano na realização desta atividade, evidenciando, desta forma, uma verdadeira obrigação de fazer.<sup>40</sup>

Deste fato resulta a possibilidade de divergência em relação a natureza do negócio jurídico que rege a relação entre a plataforma streaming e seu usuário, pois pode-se interpretar que se trata de uma obrigação de dar, sob o argumento de que o cerne de aplicativos como a Netflix é a concessão de uma chave de acesso virtual. Ou pode ser adotado um entendimento no sentido de que o diferencial da plataforma é justamente suas funcionalidades, personalizadas de acordo com o perfil de seus clientes, e por isso a obrigação de fazer seria preponderante nessa atividade.<sup>41</sup>

Entretanto, ainda que o referido negócio jurídico seja tratado como obrigação de dar, para a análise da possibilidade de incidência do ICMS, é necessário levar em conta o fato de que as plataformas de *streaming* não autorizam o *download* do conteúdo disponibilizado, que poderá ser acessado apenas enquanto o contrato entre as partes estiver vigente. Em razão disso, pode se discutir se haveria transferência de propriedade, ou mera cessão de direitos de uso.<sup>42</sup>

Há entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de reinterpretar o conceito de “mercadoria”<sup>43</sup> à luz dos avanços tecnológicos, de modo a permitir

---

<sup>39</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: contratos e atos unilaterais**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 57.

<sup>40</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 41. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 41/42.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>43</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 26 de maio de 2010. Disponível em:

enquadrar conteúdos audiovisuais fornecidos online pelas plataformas de *streaming*, de forma onerosa, mesmo que se trate de bens virtuais, incorpóreos, pois, no exercício dessas atividades, tais bens estão dotados de conteúdo econômico, na medida em que são colocados no comércio com o propósito precípua de obtenção de lucro.<sup>44</sup>

Ainda que se entenda presentes os elementos “operação” e “mercadoria”, essenciais para a realização da hipótese de incidência do ICMS-mercadoria na atividade realizada pelas plataformas de *streaming*, deve-se atentar para o fato de que na utilização da referida tecnologia, não ocorre a “circulação” jurídica do bem, ou seja, a titularidade da mídia acessada não é transferida da empresa para o usuário, o que parece afastar a possibilidade de incidência do ICMS.<sup>45</sup>

Seguindo essa lógica, ao analisar os desafios enfrentados na tributação de bens digitais, entende-se não ser cabível a incidência do ICMS sobre as operações que envolvam transferência eletrônica de filmes por tempo determinado, já que, a circulação jurídica, ou seja, a transferência de propriedade da mercadoria em questão, é requisito essencial da composição da hipótese de incidência do ICMS.<sup>46</sup>

Esse entendimento sobre bens digitais, pode ser aplicado ao *streaming*, pois o conteúdo audiovisual disponibilizado on-line no servidor da pessoa jurídica que exerce tal atividade só pode ser acessado pelo usuário enquanto ele estiver pagando a mensalidade, não ocorrendo, desta forma, a circulação jurídica. Além disso, o fato de a transferência eletrônica ocorrer de forma simultânea com o consumo da mídia, faz com que, após o seu consumo, o usuário tenha que realizar uma nova transferência para poder acessar aquele mesmo conteúdo.<sup>47</sup>

Ainda que o conflito dos pressupostos constitucionais do ICMS-mercadoria com a base de funcionamento do *streaming* conduza à inconstitucionalidade da sua incidência, deve-se mencionar o empenho dos Estados em reservar competência para tributação dessas e de outras tecnologias ligadas à tecnologia da informação, o que

---

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>44</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 42. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>45</sup> Ibidem, p. 42.

<sup>46</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da tributação do Comércio Eletrônico**. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. Ano 3, nº 1, 2017. p. 686/687. Disponível em: <[http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017\\_01\\_0673\\_0703.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>47</sup> FREIRE, op. cit., p. 43.



se evidencia, sobretudo, por meio dos diversos convênios ICMS celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Os convênios celebrados entre a União, os Estados e o Distrito Federal, previsto no art. 110 do CTN, são normas complementares à legislação tributária, que, no caso do ICMS, se realizaram no âmbito do CONFAZ, que tem como intuito harmonizar e flexibilizar o imposto estadual, ao estabelecer regras pertinentes à administração do imposto.

Reforçando essa tendência, o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, ao disciplinar a incidência do imposto estadual sobre operações que envolvam bens digitais, estabelece, em sua cláusula terceira, diretrizes para o recolhimento do imposto na disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante a transferência eletrônica de dados.<sup>48</sup>

No Estado de São Paulo, esse convênio refletiu na edição do Decreto nº 63.099/17 que, ao integrar à área de abrangência do ICMS as operações descritas no Convênio CONFAZ nº 106/17, passou a admitir e a regulamentar a incidência do imposto estadual sobre as atividades que utilizam a tecnologia *streaming*. De acordo com o Decreto, os detentores das plataformas eletrônicas, que promovem a venda ou a disponibilização de mercadorias digitais através da transferência eletrônica, deveriam começar a recolher o imposto a partir do dia primeiro de abril daquele ano a favor do Estado em que estivesse domiciliado ou estabelecido o adquirente.<sup>49</sup>

Quanto ao *streaming*, essas normas revelam-se inconstitucionais tanto sob o ponto vista formal, como o material, pois, além de convênio não ser o instrumento hábil para delimitar a hipótese de incidência do ICMS, no *streaming* não ocorre a transferência de titularidade do bem, necessária para a caracterização da circulação jurídica para fins de incidência do referido imposto.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 44. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>49</sup> BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017**. Introdz alterações no Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>50</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 44. Disponível em:

Outra questão que merece atenção, é o fato de que esses convênios podem representar um nítido conflito de competência com o imposto municipal, na medida em que confrontam diretamente com o previsto no item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, que define como serviço, para fins de incidência do ISS, a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”.<sup>51</sup>

Ademais, a tentativa dos Estados de se apropriarem da tributação do *streaming*, sob o argumento de que a referida operação revela a aquisição da mídia consumida, é inconstitucional, além de evidenciar invasão de competência de Lei Complementar, haja vista que, ao regulamentar os procedimentos para o recolhimento de bens digitais transferidos por meio eletrônico, acabam criando uma nova incidência tributária, que não encontra respaldo na Constituição Federal, e nem na Lei Complementar nº 87/96, que regula o imposto.<sup>52</sup>

Foi seguindo essa corrente, que a juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti, da 9ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, afastou liminarmente a aplicação do Decreto nº 63.099/17, que permitia a cobrança de ICMS sobre operações de *streaming*, concedendo a segurança preventiva à Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASCOM). A magistrada proferiu a seguinte decisão:

Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por download (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming* (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).<sup>53</sup>

---

<<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>51</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

<sup>52</sup> FREIRE, op. cit., p. 45.

<sup>53</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053**. Juíza da 9ª Vara de Fazenda Pública Simone Gomes Rodrigues Casoretti. Julgamento em 15 de março de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/icms-web-decisao.pdf>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

Ao proferir tal decisão, a juíza demonstrou a importância de se analisar se o comércio de bens digitais na internet, através da transferência eletrônica de dados, configura efetivamente uma circulação de mercadoria capaz de permitir a realização da hipótese de incidência do ICMS nos termos do art. 155, II, da CRFB/88.<sup>54</sup>

Embora demonstrado os fatos e argumentos que corroboram para a impossibilidade de incidência do ICMS sobre *streaming*, ainda assim não significa que seja possível onerá-lo por via do ISS; antes é necessário entender se a atividade pertinente a essa tecnologia guarda os pressupostos para a incidência do referido imposto.

### 3.1.1. Do ISS

O ISS é um imposto de competência dos Municípios, previsto no art. 156, inciso III, da CRFB/88, que incide sobre serviços de qualquer natureza, assim definidos pela Lei Complementar nº 116/03, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, previstos no inciso II do art. 155 da CRFB/88.<sup>55</sup>

O conceito de serviço pode ser compreendido a partir de duas perspectivas: jurídica ou econômica. Sob a concepção jurídica, o conceito de serviço deve ser extraído do próprio ordenamento jurídico e, nesse sentido, de acordo com a configuração dada pelo Direito Civil, serviço que se traduziria em uma obrigação de fazer, pertinente a um esforço humano, com vistas a produzir uma utilidade, tangível ou intangível a terceiro.<sup>56</sup>

Já com relação ao conceito de serviço sob a ótica econômica, é entendido como qualquer bem imaterial que possa ser vendido ou colocado à disposição de terceiro, o que autoriza a incidência do ISS sobre a circulação de bens imateriais, independente da ocorrência de um esforço humano, ampliando, desse modo, o campo de abrangência do imposto municipal para além das obrigações de fazer.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 7 de outubro de 2019.

<sup>55</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 46. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>56</sup> Ibidem, p. 46.

<sup>57</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 340.

Segundo Aires Barreto, o conceito de serviço não coincide com a acepção ordinária do termo, e tampouco deve ser compreendido sob um viés econômico, devendo, ao contrário, ser extraído do próprio sistema jurídico.<sup>58</sup> Assim, na busca pelo significado no Direito Civil, Aires Barreto conclui que: “serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”<sup>59</sup>

Disso resulta o entendimento de que o serviço, para fins de incidência do ISS, encerra uma obrigação de fazer, uma prestação em favor de outrem mediante remuneração. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana, que se dá por meio de uma prestação de serviço consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.<sup>60</sup>

Do mesmo modo, é possível apontar que 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, entendida como a prestação personalizada e incidível de uma utilidade à terceiro, mediante um esforço pessoal, que pode, ou não, resultar em um bem corpóreo ou na utilização de materiais.<sup>61</sup>

A fins de conceituar serviço, Marcelo Peixoto e Marcelo Diniz aduzem que: “o serviço tem por nota característica a ação humana em prol de outrem, o contratante, é o fazer, personalizado, que gerará proveito, tangível ou não, ao tomador”.<sup>62</sup>

Em concordância com o viés jurídico da definição de serviço, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, contido no item 79 da lista de serviços a que se referia o Decreto-Lei nº 406/68. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, proferiu o seguinte:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a

---

<sup>58</sup> Ibidem, p. 335.

<sup>59</sup> Ibidem, p. 337.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 339.

<sup>61</sup> PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 387-388.

<sup>62</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza in: Martins, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 918.

estrutura material, não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

Cumpra assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.<sup>63</sup>

Portanto, de acordo com esse posicionamento, o imposto municipal não poderia incidir sobre as atividades nas quais não há uma prestação de serviço, um fazer, conduzindo, desta maneira, à inconstitucionalidade da sua instituição e a exigência em relação às atividades que se traduzam em obrigações de dar, mesmo que previstas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.<sup>64</sup>

Desta forma, considerando que a essência da materialidade do ISS consiste em uma obrigação de fazer, conforme as diretrizes do Direito Privado, demonstra-se equivocado admitir a incidência do referido imposto sobre as operações realizadas pelas plataformas de *streaming*, tendo em vista a inexistência de um esforço humano aplicado à produção de uma utilidade a terceiro.<sup>65</sup>

Isto porque, ainda que elas sejam definidas como um serviço de transmissão on-line, a base de funcionamento das pessoas jurídicas que exploram tal tecnologia de forma onerosa, consiste em fornecer, mediante o pagamento de uma contraprestação, uma “chave de acesso virtual” a um acervo de mídia armazenado em seu servidor e disponibilizado on-line.<sup>66</sup>

É certo que nessas atividades que utilizam a tecnologia *streaming* existe um fazer humano anterior voltado, por exemplo, ao desenvolvimento de um software, capaz de permitir a codificação e decodificação dos dados; a captação ou mesmo a

---

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 de outubro de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>64</sup>. BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 341.

<sup>65</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019. p. 49.

<sup>66</sup> Ibidem, p. 50.

produção das mídias a serem disponibilizadas; a criação e a atualização de um site, entre outras coisas.<sup>67</sup>

Porém, embora essas atividades humanas sejam fundamentais para permitir o consumo da mídia disponibilizada on-line, tais operações são apenas o meio para viabilizar o objeto precípua do contrato firmado com as pessoas jurídicas que exploram economicamente tais atividades, que consiste em fornecer ao seu assinante uma chave de acesso virtual ao conteúdo armazenado no seu servidor.

Fato é, que sobre o conceito de serviço, ainda que a maior parte da doutrina<sup>68</sup> adote a concepção jurídica de serviço, não há uma uniformidade nem mesmo na jurisprudência apta a determinar o alcance desse termo. Os precedentes do STF que antes apontavam a identificação do “serviço” com uma obrigação de fazer, hoje convivem com decisões que sinalizam uma reinterpretação de tal conceito, ao considerar como serviço operações que, embora não consistam em uma obrigação de fazer, compreendem outras atividades imateriais cujo produto é uma utilidade destinada à terceiro.<sup>69</sup>

No entanto, é possível identificar algumas características gerais que o serviço deve possuir para ensejar a cobrança do ISS. A materialidade do referido imposto requer que o serviço seja prestado em caráter negocial, ou seja, que possua conteúdo econômico e esteja sujeito ao regime de direito privado.<sup>70</sup>

Nessa lógica, independente da concepção adotada para determinar o conceito constitucional de serviço, ele deve ser dotado de conteúdo econômico, haja vista que a Constituição, ao adotar o princípio da capacidade contributiva, buscou arrolar como hipótese de incidência apenas aqueles moldes significativos de riqueza.<sup>71</sup>

---

<sup>67</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019. p. 50

<sup>68</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

<sup>69</sup> FREIRE, op. cit., p. 47.

<sup>70</sup> BARRETO, op. cit., p. 337.

<sup>71</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. Disponível em:

Além disso, o serviço deve ser prestado em caráter negocial, ou seja, em virtude de terceiro, pressupondo, assim, a existência de um prestador e um tomador diferentes, sem os quais não estaria evidenciada a hipótese de incidência do imposto, haja vista que a prestação de serviços “para si próprio”, não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva.

Se faz necessário ainda, que a prestação se verifique com habitualidade, pois a prestação esporádica, acidental, episódica, sem reiteração, não expressa a realização da materialidade da hipótese de incidência do ISS.<sup>72</sup>

Feito esses apontamentos, vale ressaltar, porém, que a Lei Complementar nº 157 de 2016<sup>73</sup>, com a finalidade de adequar a lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 de modo a atender o contexto atual, marcado pelo surgimento de novas tecnologias, ampliou o campo de incidência do ISS, permitindo que ele alcançasse atividades cibernéticas que, embora fossem economicamente relevantes, acabavam não sendo tributadas.

Desta forma, seria possível aplicar o ISS sobre as atividades realizadas pelas plataformas de *streaming*, sobretudo, pela previsão no item 1.09 presente na referida Lei Complementar, que define como serviço a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”.<sup>74</sup>

Ademais, conforme já mencionado anteriormente, o conceito jurídico de serviço vem sofrendo alterações graduais, pautadas nas novas estruturas sociais, que não coadunam com o conceito de serviço adstrito única e exclusivamente a uma mera obrigação de fazer.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma mudança na interpretação do conceito de serviço a que se refere o texto constitucional, implicando

---

<<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019. p. 47.

<sup>72</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012; p. 342.

<sup>73</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)> Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>74</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 08 de outubro de 2019.

na necessidade de analisar a tributação das atividades realizadas pelas plataformas de *streaming*.<sup>75</sup>

Ocorre que, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, em sede de Repercussão Geral, que decidiu acerca da incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadores de plano de saúde, o STF reforçou a ideia de que a Constituição Federal, ao referir-se a “serviços de qualquer natureza”, para definir o âmbito de competência do ISS, pretendeu alcançar não só o esforço humano pertinente a uma obrigação de fazer, mas todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais, sujeitos a remuneração no mercado.<sup>76</sup>

Para tanto, expôs que o Direito Civil não exaure a atividade interpretativa dos conceitos constitucionais tributários que, por não serem unívocos e fechados, permitem que o Direito Tributário busque aporte em outras ciências afins, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade, para a sua exegese, o que não significa enaltecer a tese da concepção econômica do fato gerador, mas tão somente reconhecer a existência da interação entre o Direito e a Economia. Assim, neste mesmo julgado, o Ministro Relator Luiz Fux, concluiu que:

O conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador<sup>77</sup>.

Em conclusão, o STF entendeu que o termo “serviço” utilizado pelo texto constitucional para fins de tributação do ISS, não estaria vinculado exclusivamente a uma obrigação de fazer, pois, na medida em que restringe o campo de incidência do referido imposto, essa concepção demonstra-se insatisfatória em face do contexto atual, diante de todas as atividades desenvolvidas pelo mercado.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. P. 64. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>76</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>77</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>78</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade



Nessa acepção, O Supremo Tribunal Federal concluiu que, ao referir-se a serviço, a Constituição o fez de forma mais abrangente, com vistas a alcançar as atividades que, embora não corporalizem um “fazer” em si, resultem em uma utilidade sujeita à remuneração no mercado.

Portanto, sob à luz dos recentes precedentes jurisprudenciais no que se refere ao conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS, entende-se possível a cobrança do imposto municipal sobre as operações de disponibilização de mídia via *streaming*, conforme pretende o item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03.<sup>79</sup>

Isso porque as empresas que exploram tal tecnologia, como a Netflix, tem por finalidade oferecer uma utilidade ao seu assinante, consistente no acesso a uma variedade de conteúdos audiovisuais disponibilizados pela plataforma, por meio de um conjunto de atividades imateriais realizadas no âmbito virtual, com habitualidade e o intuito precípua de lucro, se ajustando, portanto, à noção de serviço manifestada pelo STF.<sup>80</sup>

De modo a consolidar esse posicionamento e resolver a controvérsia existente, no dia 18 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidades de números 1.945<sup>81</sup> e 5.659<sup>82</sup>, decidiu, por maioria dos votos, pela incidência do ISS sobre softwares “de prateleira” (comercializado no varejo), bem como sobre softwares feitos sob encomenda (*on demand*). Ademais, estabeleceu que haverá a incidência do ISS, independentemente

---

Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 65. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>79</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>80</sup> FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 2018. p. 65. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 08 de outubro de 2019.

<sup>81</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Julgamento em 24 de fevereiro de 2021. Publicação: 20 de maio de 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446556/false>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 de fevereiro de 2021. Publicação: 20 de maio de 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

do meio em que o software for disponibilizado (via download ou computação na nuvem).<sup>83</sup>

Por conseguinte, o ISS será devido com fundamento no item 1.5 da Lei Complementar 116/2003, não importando o tipo de software, seja “de prateleira” ou sob encomenda, ou o meio pelo qual este é disponibilizado.<sup>84</sup>

Inclusive, o ministro Dias Toffoli, relator da ADI 5.659, firmou entendimento pela incidência exclusiva do ISS tanto no licenciamento, como na cessão de direito de uso de programas de computador. Toffoli, frisou que os programas de computador são utilitários e imateriais. Destarte, não são mercadorias, o que excluiria a incidência de ICMS. Seguindo essa lógica, votaram os ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux.<sup>85</sup>

Não obstante, no dia 24 de fevereiro de 2021, ao considerar que a decisão pudesse impactar diferentes cenários, o plenário do STF decidiu modular os efeitos do julgamento que fixou o ISS como tributo que deve incidir no licenciamento e na cessão de direito do uso de software, a fim de impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com software em favor de quem recolheu este imposto até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando que os municípios cobrem o ISS.<sup>86</sup>

Outrossim, a modulação da referida decisão, também teve como finalidade impedir que os Estados cobrassem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS: as hipóteses de comprovada de bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS; por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos

---

<sup>83</sup> DDSA – De Luca, Derenusson, Schuttoff Advogados. **STF decide por maioria de votos que incide ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (software)**. Publicado em: 23 de março de 2021. Disponível em: < <https://ddsa.com.br/stf-decide-por-maioria-de-votos-que-incide-iss-sobre-o-licenciamento-ou-cessao-de-direito-de-uso-de-programas-de-computador-software/>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

<sup>84</sup> Ibidem.

<sup>85</sup> Redação do Migalhas. **STF fixa marco para valer ISS sobre direito de uso de software**.

Atualizado em: 26 de fevereiro de 2021. Disponível em:

<<https://www.migalhas.com.br/quentes/340810/stf-fixa-marco-para-valer-iss-sobre-direito-de-uso-de-software>> Acesso em: 16 de setembro de 2021.

<sup>86</sup> Ibidem.

geradores ocorridos até a véspera da data de publicação da ata de julgamento do mérito.<sup>87</sup>

Esse recente julgamento é de extrema relevância, já que altera o entendimento da Suprema Corte, que antes primava pela incidência do ICMS sobre softwares “de prateleira”, e do ISS aos softwares feito sob encomenda. Além disso, esta nova corrente decisória estabelecida pelo STF, possui efeito vinculante, sendo certo que as demais instâncias judiciais e administrativas deverão seguir esse entendimento.

#### 4. CONCLUSÃO

As inovações tecnológicas têm proporcionado significativas alterações na sociedade. A própria rede mundial de computadores é fruto do quanto a tecnologia evoluiu, e ainda pode evoluir. E a partir disso, surgiu o *streaming*, que deixou de ser uma tendência, para tornar-se uma realidade, cada vez mais relevante sob o ponto de vista econômico, o que gerou a necessidade de se analisar os seus reflexos no cenário jurídico.

Ocorre que sob a ótica do Direito, essa realidade fez surgir grandes desafios, de modo a influenciar o debate, haja vista que o processo legislativo não consegue acompanhar a evolução da tecnologia de modo adequado. Em razão disso, antes do STF resolver o conflito e pacificar o entendimento, pelo menos, até o momento, o sentimento que se fez presente por um logo lapso temporal, foi o de insegurança jurídica, pois a ausência de um consenso até mesmo na legislação, gerou incertezas quantas às consequências legais que poderiam resultar.

Porém, antes de adentrar no âmbito jurídico, foi realizado em um primeiro momento, um aprofundamento acerca do conceito e das funcionalidades da tecnologia *streaming*, para o seu melhor entendimento. Com isso, atentou-se para a maneira como essa tecnologia é utilizado pelas plataformas de mídia on-line, registrando o seu crescimento no mercado brasileiro e a relevância econômica resultante da exploração desse novo segmento altamente rentável.

---

<sup>87</sup> Redação do Migalhas. **STF fixa marco para valer ISS sobre direito de uso de software.** Atualizado em: 26 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/quentes/340810/stf-fixa-marco-para-valer-iss-sobre-direito-de-uso-de-software>> Acesso em: 16 de setembro de 2021.

Em momento posterior, buscou-se analisar o tratamento tributário que recai sobre as plataformas de *streaming*, a julgar pelo crescimento na utilização dessa forma de transmissão de conteúdo multimídia e a expressividade econômica das pessoas jurídicas que exploram tal tecnologia.

Para tanto, foi realizada uma abordagem analítica a respeito da possibilidade de incidência do ISS e do ICMS, ou seja, a discussão acerca da tributação do *streaming* concentrou-se em determinar se a natureza jurídica corresponde a um serviço ou uma mercadoria.

A partir disso, constatou-se que a possibilidade de incidência do ICMS sobre tais atividades não é cabível, à medida em que se provou ausente a circulação jurídica, isto é, a transferência de titularidade da mídia acessada, que continua, mesmo após o consumo, armazenada no servidor de quem explora comercialmente essa atividade.

Já com relação ao ISS, inicialmente, verificou-se que o conceito jurídico, vinculado a uma obrigação de fazer, aponta para a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre o *streaming*, pois este trata-se de uma obrigação de dar, não havendo a existência de qualquer esforço humano capaz de autorizar o seu enquadramento como um serviço, assim previsto no item 1.09 da Lei Complementar nº 116/03.

Porém, o STF no julgamento do RE nº 651.703, alterou o entendimento acerca do conceito jurídico de “serviço”, ao concluir que a Constituição Federal o fez de forma mais abrangente do que uma obrigação de fazer, a fins de alcançar o conjunto de atividades incorpóreas, realizadas de forma habitual, com a finalidade de oferecer uma utilidade destinada a terceiro e sujeita a remuneração no mercado, o que permitiu defender a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a disponibilização de mídia via *streaming*.

Assim, restou evidente a dificuldade que há na tributação da tecnologia *streaming*, que decorre não só da determinação da sua natureza jurídica, mas, sobretudo, da diversidade de posicionamentos encontrados principalmente na jurisprudência, o que só aumenta as disputas entre Estados e Municípios.

Entretanto, o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 651.703, apresenta-se mais coerente, na medida em que propicia uma reinterpretação do conceito constitucional de serviço em face às novas estruturas sociais, que não mais se limitam a ideia de uma obrigação de fazer, permitindo que se alcance toda a utilidade oferecida a terceiro, gerado de um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, dentre as quais se insere a

transmissão de mídia online via *streaming*, o que possibilita a incidência tributária do ISS sobre tal atividade.

E como forma de reafirmar e consolidar esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidades de números 1.945 e 5.659, decidiu, por maioria dos votos, pela incidência do ISS sobre softwares “de prateleira” (comercializado no varejo), bem como sobre softwares feitos sob encomenda (*on demand*). Ademais, estabeleceu que haverá a incidência do ISS, independentemente do meio em que o software for disponibilizado (via download ou computação na nuvem), ou seja, firmou entendimento pela incidência exclusiva do ISS tanto no licenciamento, como na cessão de direito de uso de programas de computador. O STF, ao adotar esse posicionamento, supriu uma lacuna jurisprudencial e, de certo modo, normativa, de modo a pacificar um tema que foi objeto de grande controvérsia no universo jurídico.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6503>> Acesso em 06 de outubro de 2019.

BRANDÃO, Levi Brito. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre o streaming**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade de Brasília. Brasília. 2019. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/13331/1/21353760.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em:

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 05 de outubro de 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)> Acesso em 08 de outubro de 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 26 de maio de 2010.

Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Julgamento em 24 de fevereiro de 2021.

Publicação: 20 de maio de 2021. Disponível em:

<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446556/false>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 de fevereiro de 2021.

Publicação: 20 de maio de 2021. Disponível em:

<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 de outubro de 2000. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 08 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176626-3**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10 de novembro de 1998. Disponível em :

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>> Acesso em 06 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 de setembro de 2016. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 08 de outubro de 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053**. Juíza da 9ª Vara de Fazenda Pública Simone Gomes Rodrigues Casoretti. Julgamento em 15 de março de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/icms-web-decisao.pdf>> Acesso em 07 de outubro de 2019.

CARDOSO, Bárbara França. **O streaming como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais**. Trata-se de trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro Universitário de Brasília. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9222/1/21104526.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma solução de streaming de vídeo para celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativos**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/7639>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

CONVÊNIO ICMS 106/2017. **Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)> Acesso em 06 de outubro de 2019.

DDSA – De Luca, Derenusson, Schuttoff Advogados. **STF decide por maioria de votos que incide ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (software)**. Publicado em: 23 de março de 2021. Disponível em: <<https://ddsa.com.br/stf-decide-por-maioria-de-votos-que-incide-iss-sobre-o-sobre-o-licenciamento-ou-cessao-de-direito-de-uso-de-programas-de-computador-software/>> Acesso em 16 de setembro de 2021.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza in: Martins, Ives Gandra da Silva Martins, coord. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais. 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: contratos e atos unilaterais**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. **Tributação do Netflix: A (In)Constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre serviços de streaming**. Revista de Direito Fibrá Lex. Ano 03, nº03, 2018. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91/72>> Acesso em 18 de setembro de 2019.

MELO, Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de Lei Complementar nº 366/2013**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166548>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PEREIRA, Edipo. **Pesquisa aponta aumento do consumo de streamings de vídeo e queda em Tv por assinatura**. Site cosmonerd. 18 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://cosmonerd.com.br/series/noticias-series/pesquisa-aponta-aumento-do-consumo-de-streamings-de-video-e-queda-em-tv-por-assinatura/>> Acesso em 19 de setembro de 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **Os desafios da tributação do Comércio Eletrônico. Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. Ano 3, nº 1, 2017. Disponível em: <[http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017\\_01\\_0673\\_0703.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf)> Acesso em 06 de outubro de 2019.

Redação do Migalhas. **STF fixa marco para valer ISS sobre direito de uso de software**. Atualizado em: 26 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/quentes/340810/stf-fixa-marco-para-valer-iss-sobre-direito-de-uso-de-software>> Acesso em: 16 de setembro de 2021.

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet**. Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina. Blumenau, 2001. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>> Acesso em 15 de setembro de 2019.

VANGIE BEAL. **What is Streaming?** Webopedia Definition. Disponível em: <<https://www.webopedia.com/TERM/S/streaming.html>> Acesso em 15 de setembro de 2019.