



FACULDADE DE CIÊNCIAS GERENCIAIS DE MANHUAÇU

**A NATUREZA JURÍDICA DO SERVIÇO DE STREAMING E A TRIBUTAÇÃO
INCIDENTE**

Joyce Nascimento Lopes

Manhuaçu

2018



JOYCE NASCIMENTO LOPES

**A NATUREZA JURÍDICA DO SERVIÇO DE STREAMING E A TRIBUTAÇÃO
INCIDENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso Superior de Direito da Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, como requisito integral à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário
Orientadora: Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro

Manhuaçu

2018



AGRADECIMENTOS

Por me permitir alcançar mais essa vitória, agradeço a Deus, pois foi quem me sustentou em todos os momentos de tribulação.

A FACIG, seu corpo docente e administração pela graciosa oportunidade concedida, de me graduar em uma das melhores instituições da região.

A minha querida orientadora Bárbara Amaranto, pelos preciosos ensinamentos, por todo o tempo despendido para a elaboração do presente trabalho, por se tornar um grande exemplo de profissional a ser alcançado e por se doar aos seus alunos, ensinando-nos não só as lições jurídicas, mas também a como se tornar um ser humano melhor.

Aos meus pais, Reinaldo e Marilda, e ao meu irmão, Madson, por todo apoio e amor incondicional.

Ao meu noivo, Wanderson, por extrair sempre o melhor de mim, por aceitar a minha ausência para que esse projeto se realizasse e por ser meu incentivador e companheiro na busca da realização dos meus sonhos.

Aos meus amigos, pelos maravilhosos momentos compartilhados, que foram necessários para equilibrar o peso da responsabilidade que foi esta jornada.

A minha amiga Karine Gualberto, por ser uma *expert* em formatação e me auxiliar na confecção do presente trabalho.

Aos meus colegas de sala, por compartilharem, durante esses cinco anos, o conhecimento jurídico e de vida, e aos meus colegas de Vam, por me acompanharem nesses milhares de quilômetros percorridos.

E a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a minha formação, meu muito obrigada.



RESUMO

Visando estimular uma análise crítica a respeito da possibilidade, ou não, da tributação dos serviços de streaming, o presente trabalho tem como objetivo esquadriñar a real natureza jurídica desse novo serviço tecnológico, bem como investigar se há uma compatibilidade entre este e as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS). Deste modo, partindo de uma análise qualitativa, com base em artigos científicos, doutrinas e recentes entendimentos jurisprudenciais de casos análogos, busca-se explorar acerca da legalidade da incidência de tais tributos no serviço de streaming, sob o aspecto dos princípios e normas legais do Direito, objetivando, inclusive, evitar a bitributação.

Palavras-chave: serviços de streaming; tributação; ICMS; ISS.



ABSTRACT

In order to stimulate a critical analysis regarding the possibility or not of the taxation of the streaming services, the present work has as objective to scan the real legal nature of this new technological service, as well as to investigate if there is a compatibility between the latter and the hypothesis of Tax on the Circulation of Goods and Service (ICMS) and the Tax on Services of any kind (ISS). Thus, based on a qualitative analysis, based on scientific articles, doctrines and recent jurisprudential understandings of similar cases, it is sought to explore the legality of the incidence of such taxes in the streaming service, under the aspect of the principles and legal norms of the Law, with the aim of avoiding double taxation.

Key words: streaming services; taxation; ICMS; ISS



LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. – artigo

Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

ISS ou ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

p. – Página

Resp – Recurso Especial

SEF/MG – Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais

UFESP – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

UFIR – Unidade Fiscal de Referência

UFM – Unidade Financeira Municipal



SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A DEFINIÇÃO DO SERVIÇO DE STREAMING	9
3 NOÇÕES GERAIS DE TRIBUTO	11
4 DA CONCEITUAÇÃO DO ISS.....	14
4.1. Regra matriz de incidência tributária do ISS	14
4.1.1 Aspecto material	15
4.1.2 Aspecto espacial.....	16
4.1.3 Aspecto temporal	17
4.1.4 Aspecto pessoal.....	17
4.1.5 Aspecto quantitativo.....	18
4.2 Dos serviços previstos no anexo da Lei Complementar 116/2003	18
5. DA CONCEITUAÇÃO DO ICMS.....	21
5.1 Regra matriz de incidência tributária do ICMS	21
5.1.1 Aspecto material	22
5.1.2 Aspecto espacial.....	24
5.1.3 Aspecto temporal	25
5.1.4 Aspecto pessoal.....	25
5.1.5 Aspecto quantitativo.....	26
5.2. O ICMS e a tributação dos softwares	27
6 DA NATUREZA JURÍDICA DO STREAMING E DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ISS OU ICMS	29
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
8 REFERÊNCIAS.....	33
ANEXO	36

1 INTRODUÇÃO

Com o advento do século XXI uma infinidade de inovações tecnológicas transformou o modo de comunicação e, inclusive, de prestação de serviços, de maneira que as fronteiras estabelecidas entre os países não são limites para a chegada dessas mudanças e, diante dessa nova realidade, é imperioso que o Direito venha a regulamentar tais relações.

Dentre essas inovações encontra-se o serviço de streaming, que vem atraindo, em especial, a atenção dos estados e municípios, em razão de seu exponencial crescimento, de forma que cada um destes entes possui interesse em aumentar sua arrecadação tributária, dentro de sua esfera de competência, estabelecida pela Constituição da República (CRFB) em seus artigos 155 e 156.

Com o intuito de viabilizar a cobrança de tributos sobre o referido serviço, foram criadas ferramentas normativas que permitem a incidência tanto do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal, quanto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, o que acarreta em um inevitável conflito de interesses, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro veda a bitributação.

Nesse íterim tem-se a Lei Complementar (LC) nº 157/2016, que adicionou o item “1.09” na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, trazendo como fato gerador do ISS a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. Tal previsão, como se verá de modo aprofundado adiante, não acarreta em cobrança do ISS sobre esses serviços.

No que tange a possibilidade de incidência do ICMS, em 29 de setembro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) editou o Convênio ICMS 106, que regulamentou a cobrança deste tributo sobre a comercialização de transferência de dados via internet, o que abrange o serviço de streaming, objeto do presente trabalho, bem como softwares, programas, jogos eletrônicos, entre outros.

Deste modo, considerando a divergência acima exposta, a presente pesquisa mostra-se relevante, vez que visa analisar a natureza jurídica do serviço de streaming, delimitando suas características e investigando a possibilidade de incidência tributária sobre o mesmo, à luz dos princípios gerais do Direito, da legislação pátria vigente, bem como de entendimento doutrinário e jurisprudencial,

com vistas a esclarecer a atual controvérsia jurídica, de modo a conferir maior segurança jurídica ao usuário desse serviço.

Por oportuno, de forma a concluir este estudo de forma lógica, além dessa seção, no próximo capítulo é apresentado um conceito do serviço de streaming, com o fim de proporcionar uma melhor compreensão do leitor sobre este trabalho, tendo em vista que essa tecnologia é o foco do estudo.

No terceiro capítulo será feita uma breve análise sobre o que é tributo e após, no quarto capítulo, se estudará, de forma aprofundada, a regra matriz de incidência tributária do ISS, com o intuito de compreender qual a delimitação legal dada a esse imposto.

No capítulo quinto o estudo se voltará para o ICMS, também abrangendo sua regra matriz de incidência tributária, além de trazer o entendimento dos tribunais sobre a incidência desse imposto sobre serviços análogos ao streaming.

Por fim, far-se-á uma abordagem sobre a natureza jurídica dos serviços de streaming, com o objetivo de verificar se é possível a tributação deste pelos impostos apresentados,

Para a elaboração da presente monografia utilizou-se a metodologia de pesquisa qualitativa, haja vista o uso de diversas fontes, como doutrinas, legislação, artigos científicos e jurisprudências, além do método de pesquisa indutivo.

2 A DEFINIÇÃO DO SERVIÇO DE STREAMING

Para a melhor compreensão deste trabalho, é de máxima importância entender o que é o serviço de streaming, de modo a facilitar a identificação se algum tributo poderá incidir sobre esse novo serviço.

Não é possível precisar a exata data da criação dessa tecnologia, contudo em 24 de junho de 1922, George O. Squier registrou a patente da invenção de um sistema de transmissão e distribuição de sinais sobre linhas elétricas que, mais tarde, foi comprada pela empresa North American Company. A tecnologia criada por Squier serviu de base para a criação do streaming, como é conhecido atualmente, sendo que esse somente começou a surgir na década de 1990, quando iniciaram as primeiras transmissões de mídia entre sistemas computadorizados (BENTO NETO, 2016).

É cediço que o streaming agregou tecnologia e praticidade ao modo de se ver vídeos e ouvir músicas, pois trouxe uma maior facilidade aos usuários que desejam ter um vasto conteúdo à sua disposição, mas sem que tenham que realizar o download do arquivo, isso porque essa nova tecnologia permite o acesso aos dados que estão sendo transmitidos, sem a necessidade de se fazer uma transferência definitiva para a memória física do dispositivo utilizado (HD), semelhante ao que ocorre com a televisão, podendo ter acesso ao um conteúdo exibido tempo real, ou escolher algo dentre os disponibilizados no catálogo, de forma interativa.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já se manifestou sobre o que é o streaming em um recente julgado, veja-se:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE. [...] 2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. 3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de

comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. [...] (REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017)

Atualmente, os serviços de streaming oferecem um extenso catálogo de filmes, séries, desenhos infantis e documentários, como por exemplo, a Netflix, HBO Go, Globo Play, Telecine Play, Amazon, Crackle, Hulu e YouTube, ou também a possibilidade de acesso a milhões de músicas, como o Spotify, Deezer e Apple Music, além de um serviço totalmente voltado para a exibição de esportes, como o El Plus.

A praticidade que esse novo serviço oferece, onde o usuário pode assistir a seu programa favorito em qualquer hora, e seu preço acessível, fez com que o streaming se difundisse de tal maneira, tomando proporções globais, gerando interesse do governo em sua tributação.

No entanto, para que seja possível a incidência de qualquer tributo sobre esse serviço é indispensável que haja a subsunção do fato à norma, distinguindo com exatidão a sua natureza jurídica, a fim de analisar se a ocorrência desse fato se enquadra nas normas atuais, o que se fará em capítulo próprio a seguir.

3 NOÇÕES GERAIS DE TRIBUTO

Trata-se o tributo de uma receita derivada, ou seja, aquela que advém do poder de império do Estado, quando positiva a obrigação que pessoas sujeitas à sua jurisdição acresçam o patrimônio estatal. Essa forma de receita é a principal fonte de arrecadação estatal, sendo imprescindível para a manutenção da máquina pública em pleno funcionamento, atendendo às demandas governamentais e as necessidades coletivas, sendo inquestionável o caráter fiscal destes (SABBAG, 2017).

Destarte, é fundamental entender que tributo é gênero, que traz como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias, formando uma clássica divisão tripartite. Além dessas espécies, há também o empréstimo compulsório, apesar de alguns doutrinadores negarem seu caráter tributário, e as contribuições sociais, que para alguns, são definidas como contribuições parafiscais (HARADA, 2017).

Não obstante às discussões sobre as espécies tributárias, o consenso majoritário é da adoção da teoria quinquipartite, ou seja, abrangendo estas cinco espécies como sendo tributos, encontrando respaldo nos artigos 145, 148 e 149 da Carta Magna (MAZZA, 2016).

A definição de tributo é trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que conceitua este como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Leandro Palsen leciona a respeito da definição de tributo, veja-se:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público (PAULSEN, 2017, p. 33).

Insta, ainda, mencionar sobre um dos mais importantes princípios em matéria tributária, que é o princípio da legalidade. Esse prevê que somente a lei pode instituir e, em regra, majorar tributos, encontrando respaldo legal no art. 150, I da CRFB.

Eduardo Sabbag (2017) ainda assevera que a Lei Maior não trouxe a melhor exegese no artigo supracitado, vez que o princípio da legalidade não se limita apenas a esses dois verbos, mas antes, também abrange a extinção ou redução de tributos.

Ademais, não basta que a lei instituidora do tributo se limite a criá-lo, deixando disposições genéricas, mas deverá descrever a materialidade, a base de cálculo, alíquotas, definir os sujeitos ativo e passivo e determinar o espaço e tempo de sua incidência, delimitando ao máximo a hipótese de incidência do tributo instituído, sob pena de ferir esse princípio fundamental (ALEXANDRINO E PAULO, 2014).

Considerando que o foco principal deste trabalho é a incidência, ou não, de determinados impostos sobre os serviços de streaming, mister se faz conceituar essa espécie tributária, que, de acordo com o artigo 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Tendo em mente o conceito legal de imposto, é necessário compreender que este não possui um caráter retributivo, mas sim arrecadatório, sendo que seus recursos são utilizados para o custeio de serviços *uti universi*¹. Ademais, o fato gerador de imposto nunca prevê uma ação estatal, mas sim um ato inerente à esfera privada do contribuinte (MAZZA, 2017).

Outrossim, a simples prática do fato gerador enseja, ao ente responsável, a cobrança do imposto correspondente, observada a competência prevista nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição. Outro aspecto fundamental, que torna o imposto uma tão importante fonte de arrecadação, é que sua receita não é afetada, ou seja, não possui destinação específica, sendo esta uma determinação constitucional do artigo 167, IV (COSTA, 2017).

De modo a aprofundar, ainda mais, no conceito de imposto, Torres traz a seguinte definição dessa espécie tributária:

É o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de

¹ São serviços universais, que beneficiam a todos. Não gozam de referibilidade (especificidade e divisibilidade) e não podem ser custeados por taxas (ALEXANDRE, 2017).

quaisquer atividade estatal em seu benéfico, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição (TORRES, 2013, p. 377).

Os impostos ainda podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. O imposto fixo, também denominado de imposto de alíquota fixa, possui o valor a pagar representado por uma quantia predeterminada, que usualmente é estabelecida por uma quantia de UFIR (Unidade Fiscal de Referência), UFESP (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo) ou UFM (Unidade Financeira Municipal). Já o imposto proporcional mantém a sua alíquota estável, independente do montante tributável, sendo que o aspecto variante será à base de cálculo. Quanto ao imposto progressivo, é aquele cuja alíquota irá aumentar proporcionalmente ao aumento do valor tributável (HARADA, 2017).

Outro princípio afeto ao Direito Tributário é o da capacidade contributiva, que, segundo explica Palsen (2017), funciona como um critério de justiça fiscal, que busca aplicar efetivamente o princípio constitucional da isonomia, além de servir como um princípio orientador de todo o ordenamento tributário. Esse se encontra albergado no art. 145, §1º da CF/88, *in verbis*:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Há também outras duas características dos tributos, quais sejam a fiscalidade e a extrafiscalidade. A fiscalidade dos tributos consiste em sua função de abastecer os cofres públicos, independentemente de outros interesses. Já a extrafiscalidade é o uso dos tributos com fins regulatórios, de obtenção de metas, que não alheios ao objetivo meramente arrecadatário (CARVALHO, 2015).

Em que pese alguns impostos tenderem mais a fiscalidade ou a extrafiscalidade, não é possível determinar que exista aquele que atenda única e exclusivamente a apenas uma dessas características, pois essas coexistem no mesmo tributo (CARVALHO, 2015).

4 DA CONCEITUAÇÃO DO ISS

O presente capítulo abordará, de forma aprofundada, um dos impostos que visa incidir sobre o serviço de streaming. Deste modo, antes de adentrar na análise se, de fato, é possível tal ocorrência ou não, imperioso se faz um exame sobre essa espécie tributária.

No que tange ao ISS, por força do artigo 156, III da Constituição da República, sua competência é Municipal, *in verbis*: “competete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

Pela leitura do texto constitucional, *a priori* vislumbra-se que o ISS incidirá sobre todo e qualquer tipo de serviço, ressalvado os de circulação de mercadoria, transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que ficam a cargo do ICMS, no entanto é fundamental observar que o comando da Carta Magna é que os serviços que serão abarcados pelo imposto municipal devem ser definidos em lei complementar federal, que os listará de forma detalhada.

Após a elaboração desse rol, cada município deve instituir o ISS, por meio de lei ordinária, que irá prever quais os serviços que configuram hipótese de incidência desse imposto, dentre àqueles já pré-determinados na lei complementar da União, sendo vedada a inclusão de serviços que não sejam contemplados por esta.

4.1. Regra matriz de incidência tributária do ISS

Conforme lecionam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2014), a Constituição Federal não cria tributos, mas apenas confere a competência às pessoas políticas, a fim de que essas os instituam mediante lei e, para a criação dessas leis, existem requisitos de observância obrigatória, a fim de possibilitar a efetiva incidência tributária.

De modo a levar a uma compreensão maior acerca da incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho (2015) criou a regra matriz de incidência tributária, com o fim de delimitar estes elementos essenciais de um tributo. Segundo o autor, para a incidência tributária, haverá uma hipótese, também chamada de antecedente, que se conjuga a um mandamento, ou consequência. A hipótese é a previsão de um fato, enquanto a consequência indica a relação jurídica.

Compõem o antecedente o critério material, que se defini pelo comportamento de uma pessoa, além do critério temporal e do critério espacial. Já o consequente é formado pelo critério pessoal, composto pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação, e pelo critério quantitativo, que é à base de cálculo e alíquota. A união desses critérios forma o “núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária” (CARVALHO, 2015, p. 239).

Nesse ínterim, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que regulamentou o ISS, ficou a cargo de definir sua regra matriz, conforme se verá a seguir.

4.1.1 Aspecto material

Trata-se de aspecto antecedente na regra matriz, prevendo uma situação legalmente capaz para originar a obrigação tributária, conforme preconiza o art. 114 do CTN.

Ataliba (2006, p. 66) define o aspecto material como sendo “a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.

Nesse sentido, veja-se o art. 1º da LC 116/2003:

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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (BRASIL, 2003).

A hipótese de incidência normativa do ISS, conforme explica Carvalho (2014), consiste, resumidamente, em prestar serviços, ressalvadas as hipóteses de incidência do ICMS. O autor ainda define a hipótese de incidência como um verbo que se conecta a um complemento.

4.1.2 Aspecto espacial

Acerca do aspecto espacial leciona Geraldo Ataliba, veja-se:

Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible.

Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A localização dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação Tributária (ATALIBA, 2006, p. 104).

A relevância jurídica para a delimitação do critério espacial é que, não são raras às vezes em que um serviço se inicia em um município e finaliza em outro e, quando ocorre essa situação, não se pode tributar o contribuinte duas vezes pelo mesmo fato gerador.

O revogado artigo 12 do DL 406/68 determinava, como regra, que o sujeito ativo era o Município do estabelecimento do prestador, todavia o entendimento jurisprudencial do STJ divergia do texto legal, reconhecendo como devido o imposto no local da prestação do serviço, ou seja, onde ocorreu efetivamente o fato gerador, prestigiando o princípio da territorialidade (SABBAG, 2017).

Não obstante, a LC 116/2003, trouxe em seu artigo 3º determinação similar ao artigo 12 do Decreto-Lei retrocitado, porém com mais exceções, criando um sistema misto para definição do local da prestação do serviço, prevendo que “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV”.

A lei cuidou também de delimitar o conceito de estabelecimento, o dispondo em seu artigo 4ª, *in verbis*:

Art. 4ª Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações

de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (BRASIL, 2003).

O STJ alinhou seu posicionamento ao previsto em lei, adotando como regra do aspecto espacial o local do estabelecimento prestador de serviços, conforme estabeleceu o Recurso Repetitivo REsp 1117121/SP, todavia este continua a ser um tema delicado a se tratar, não estando totalmente pacificado na doutrina.

4.1.3 Aspecto temporal

Segundo Ataliba (2006, p. 94), o aspecto temporal se define “como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.

Conforme já salientado, a Constituição estabeleceu que a legislação complementar delimitasse os contornos da regra matriz de incidência tributária, no entanto a Lei Complementar nº 116/2003 e o Decreto-Lei nº 406/1968 não se prestaram a definir o momento da ocorrência do fato gerador do ISS, cabendo então, neste caso, a aplicação do disposto no art. 16 do CTN, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (BRASIL, 2003).

Isto posto, considerando a natureza do imposto aqui estudado, entende-se que este é devido quando o serviço prestado encontra-se pronto e acabado, ou seja, em perfeitas condições de uso por seu destinatário.

4.1.4 Aspecto pessoal

A Constituição da República, em seu art. 156, III, ao delegar a competência aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, já determinou quem é o seu sujeito ativo, sendo esta competência estendida ao Distrito Federal, por força do art. 32, §1º da CRFB. Percebe-se, inclusive, que a definição do sujeito ativo do ISS está totalmente interligada com o critério espacial (JARDIM, 2016).

No que tange ao sujeito passivo desta obrigação, este deve ser definido como aquele que realizou o fato gerador, prevendo o art. 5º da LC nº 116/2003 que o “contribuinte é o prestador do serviço”, podendo este ser pessoa física ou jurídica.

4.1.5 Aspecto quantitativo

Este é formado pela base de cálculo e a alíquota, chegando ao valor devido. Carvalho assim define a base de cálculo:

A grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo de fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária (CARVALHO, 2014, p. 319).

No ISS essa é o preço do serviço, conforme definido pelo art. 7º da LC 116/2003.

Já a alíquota é “o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou, um valor prefixado para os chamados tributos fixos” (HARADA, 2017, p. 384). O art. 88, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabeleceu como alíquota mínima do ISS o percentual de 2%, até que lei complementar não disciplinasse sobre tal assunto, sendo que o art. 8º-A da LC 116/2003 manteve este mesmo percentual. Já o art. 8º, II da referida lei complementar estabeleceu como teto da alíquota do ISS o percentual de 5%.

4.2 Dos serviços previstos no anexo da Lei Complementar 116/2003

Conforme já mencionado, a Constituição Federal estipulou que os serviços tributados pelo ISS fossem definidos por lei complementar, o que culminou na

criação da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Quando da criação dessa lista surgiram duas correntes doutrinárias: uma que defendia pela taxatividade da lista e outra que dizia ser esta apenas exemplificativa.

Conforme explica Harada (2017), os defensores da primeira corrente, que se tornou majoritária, defendiam a taxatividade da lista em razão da vedação da utilização de analogia em matéria tributária. Já os opositores dessa corrente, diziam que seria impossível que legislação infraconstitucional limitasse a competência constitucional outorgada aos municípios, devendo tal lista se limitar a solucionar apenas os possíveis conflitos que viessem a existir.

Objetivando solucionar tal controvérsia à época, o Pretório Excelso, decidiu que a lista de serviços anexa à lei complementar deveria enumerar os serviços, um a um, não sendo permitida uma definição genérica, de modo que se crie um rol taxativo (ALEXANDRINO E PAULO, 2014).

Após a definição pela taxatividade da lista anexa, a Suprema Corte modernizou seu entendimento, posicionando-se no sentido que a referida lista possui uma taxatividade mitigada. Isso porque essa traz o tipo de serviço a ser tributado e, ao fim, a expressão “e congêneres”, ou seja, permite a tributação em serviços que são análogos aos trazidos por aquele item em específico. Deste modo tem-se que “a lista é taxativa, comportando, porém, cada item uma interpretação ampla e analógica” (BALEEIRO, *apud* HARADA, 2017, p. 328).

Não obstante, esse rol deve incluir ações que são consideradas efetivamente um serviço, podendo conceituar esse como sendo o “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial” (BARRETO *apud* PALSEN, 2017, p.383).

Em que pese a Constituição não ter contemplado a definição de serviços de qualquer natureza em seu texto, entende-se que o conceito adotado pelo direito privado torna-se vinculante, de modo que este enquadramento do que é trazido pela lei e o que venha a ser, de fato, um serviço é fundamental para evitar arbitrariedades do legislador, impedindo uma tributação em desconformidade com o disposto na Lei Maior (HARADA, 2017). Nesse sentido é a redação do art. 110 do CTN, *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Com o intuito de tornar ainda mais precisa a definição de serviço, bem como diferenciar o fato gerador do ISS e do ICMS, Kyioshi Harada traz a seguinte lição:

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem material (mercadoria). Resulta da obrigação de dar (HARADA, 2017, p. 334).

Em síntese, não basta inclusão do serviço que se pretende tributar na lista anexa, mas, antes, é imprescindível que esse se enquadre nos requisitos do que é serviço, conforme retromencionado.

Nesse sentido, em que pese à inclusão do item 1.9 ao rol taxativo da Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003, incluído pela LC nº 157/2016, estabeleça a incidência de ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”, não se gera a possibilidade de imediata cobrança do imposto, pois demonstrada que tal hipótese não se encaixa perfeitamente às características legais do ISS, ante a natureza jurídica do streaming, referida tributação estará eivada de ilegalidade, o que se demonstrará a seguir.

5. DA CONCEITUAÇÃO DO ICMS

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que possui competência estadual e distrital, possui previsão constitucional no art. 155, II, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

Apesar de seu caráter predominantemente fiscal, não se pode desprezar que a Constituição conferiu a possibilidade que este fosse seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ficando a cargo dos Entes competentes à sua instituição decidir se terá função extrafiscal ou não, conforme determina o art. 155, §2º, III da Carta Magna, que prevê que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (PAULSEN, 2017).

Semelhantemente ao que ocorre com o ISS, a Constituição da República também deixou a cargo de Lei Complementar definir a regra matriz de incidência tributária do ICMS, todavia essa não é o meio hábil para instituir o imposto em todo o território nacional, competindo à Lei Ordinária, elaborada por cada Estado e pelo Distrito Federal, regulamentar a aplicação do tributo, observado as diretrizes constitucionais e da atual Lei Kandir (LC nº 87, de 13 de setembro de 1996) (SABBAG, 2017).

5.1 Regra matriz de incidência tributária do ICMS

Considerando que cada aspecto da regra matriz de incidência tributária foi destrinchado no capítulo supra, entende-se que não é mais necessário explicar detalhadamente o conceito de cada um desses critérios, se limitando, a partir de então, a somente trazer as características que são inerentes ao ICMS, conforme se expõe a seguir.

5.1.1 Aspecto material

No que tange ao aspecto material do ICMS, vislumbra-se que este se difere do ISS, pois possui mais de um fato que enseja sua tributação, estando estes descritos no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Quanto à primeira hipótese de incidência, de operações relativas à circulação de mercadorias, é fundamental trazer a definição jurídica de tal circulação, que pode ser interpretada em seu caráter econômico, pressupondo uma transferência de propriedade da mercadoria, ou seja, o mero deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, sem que haja fim econômico, não é capaz de gerar um fato tributável, conforme estabeleceu a súmula nº 166 do STJ² (HARADA, 2017).

Não obstante, também se faz necessário trazer o conceito de mercadoria, pois o fato gerador do ICMS pressupõe a circulação desta. Nesse sentido Eduardo Sabbag, leciona:

Mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, essa atividade deve ser habitual. Por essa razão, a saída *eventual* de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas mera circulação de bens desgastados pelo uso (SABBAG, 2017, p. 1543).

² Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Quanto ao segundo fato gerador do ICMS, a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, insta mencionar que abrange os diversos tipos de transportes, seja de pessoas, valores, bens e/ou mercadorias, desde que dentro da hipótese normativa. O transporte que, por exemplo, ocorre somente dentro de um município será tributado pelo ISS, conforme previsão do item 16 da Lista Anexa, não havendo que se falar na incidência do imposto estadual (PAULSEN, 2017).

Semelhantemente ao que ocorre na circulação de mercadorias, para que a seja efetivado o segundo fato gerador do ICMS é fundamental que o transporte realizado possua caráter econômico, ou seja, não há operação jurídica em um transporte realizado por uma empresa que, utilizando-se de veículo próprio, faz a entrega de bens adquiridos por seus clientes (PAULSEN, 2017).

No que tange ao transporte de mercadorias em parcelas, insta salientar que o pagamento do tributo deverá ocorrer no momento em que a primeira parte for transportada, pois este é o momento em que se considera ocorrido o fato gerador (SABBAG, 2017).

Em relação ao terceiro fato gerador, de comunicação, encontra sua previsão no art. 2º, III da Lei Complementar nº 87/96, estabelecendo a incidência de ICMS sobre as “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Célio Armando Janczeski (2017, p. 199) leciona que o ICMS-comunicação “não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra”.

Entende-se que tal relação comunicativa é formada por cinco elementos, quais sejam: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida. Estando, pois, presentes esses elementos e sendo a comunicação disponibilizada à terceiro, mediante pagamento, é atraída a incidência do ICMS-Comunicação (MOREIRA, 2018).

Da leitura do texto constitucional observa-se, ainda, que não serão todos os serviços de comunicação que serão tributados, a exemplo da previsão trazida pelo art. 155, §2º, X, “d” da CRFB, quais sejam os serviços de radiodifusão sonora e sons e imagens que sejam de recepção livre e gratuita (CASSONE, 2015).

Nessa esteira, vê-se que por força dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, aos serviços de comunicação definidos pela Lei Kandir poderá haver incidência de ICMS, contanto que haja expressa reprodução, ainda que parcial, por lei estadual ou distrital, prevendo, também, a Carta Magna de 1988, em seu art. 155, II, que incide-se o tributo “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. (SABBAG, 2017).

Existe ainda um quarto fato gerador do ICMS, qual seja, a importação, previsto no art. 155, §2º, IX, alínea “a” da CRFB, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (BRASIL, 1988).

Ante a leitura do texto constitucional é possível verificar que em toda operação de importação que incorpore o produto à economia brasileira será objeto de incidência do ICMS. Em contrapartida, o ingresso físico de bem ou mercadoria que tenha caráter temporário não será tributado, como ocorre, por exemplo, em feiras de exposição, que após seu término retornam com o bem à origem, ou mesmo em mercadorias em trânsito (PAULSEN, 2017).

5.1.2 Aspecto espacial

No que tange ao aspecto espacial, Jardim assevera que “a realização de operações mercantis ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação sujeita-se à incidência no território do Estado ou do Distrito Federal que seja titular da competência tributária em relação ao ICMS”. (JARDIM, 2014, p. 326).

O art. 11 da LC nº 86/1996 apresenta de forma minuciosa os desdobres legais desse aspecto, todavia ante a extensão do rol elencado pela lei, não convém trazê-lo neste trabalho, de modo que direcionamos o leitor ao dispositivo.

5.1.3 Aspecto temporal

Quanto ao aspecto temporal, é importante mencionar que não são raras às vezes em que o legislador confundiu o fato gerador do tributo com seu aspecto temporal e, por essa lógica, em que pese o art. 12 da LC nº 86/1996 trazer as hipóteses de ocorrência do fato gerador, na verdade tal dispositivo descreve o componente temporal da regra matriz, em razão de atecnia legislativa (JARDIM, 2014).

A título exemplificativo se tem o inciso I do artigo retrocitado, que estabelece que se considera ocorrido o fato gerador com a saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, no entanto não se pode considerar essa ocorrência o fato gerador do tributo, que é, na verdade, a operação mercantil, sendo que o dispositivo legal, na verdade, tratou de estabelecer o aspecto temporal do tributo (JARDIM, 2014).

5.1.4 Aspecto pessoal

Conforme já mencionado, a competência para a instituição do ICMS é dos Estados e do Distrito Federal, assim, por consequência, esses são os sujeitos ativos da obrigação tributária.

Quanto à definição do sujeito passivo, a Lei Kandir, em seu art. 4º, define quem é o contribuinte desse tributo, veja-se:

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado,

quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Não obstante ao rol de sujeitos trazidos pelo art. 4º da Lei Kandir, há ainda a figura do responsável tributário, que, conforme determina o art. 121, II do CTN, é o sujeito, escolhido por lei, para efetivar o recolhimento do tributo, ainda que não seja ele quem praticou o fato gerador.

Em se tratando do ICMS, tal responsabilidade tributária poderá ocorrer no fenômeno chamado substituição tributária, que pode ser progressiva ou regressiva (SABBAG, 2017).

Será progressiva, ou também chamada de “para frente”, a substituição tributária quando o recolhimento do tributo se dá antes da ocorrência do seu fato gerador, considerando, portanto, presumido. Já a substituição tributária regressiva, ou “para trás”, ocorre quando o pagamento do tributo é diferido, ou seja, adiado, sendo efetivado somente em momento posterior à ocorrência do fato gerador, por sujeito distinto do que o praticou (SABBAG, 2017).

A substituição tributária é um fenômeno que ocorre por conveniência do Fisco, pois vê no terceiro responsável uma maior facilidade para recolhimento do tributo, o que ocorre, por exemplo, com o leite cru, pois o produtor que vende a mercadoria para o laticínio, apesar de ser quem pratica o fato gerador, não será o responsável pelo recolhimento do ICMS, mas sim a empresa de laticínio, exemplo esse de substituição tributária regressiva (SABBAG, 2017).

5.1.5 Aspecto quantitativo

Conforme já mencionado, tal aspecto é formado pela base de cálculo e pela alíquota, que juntos revelam o quantum devido de imposto.

A base de cálculo do ICMS, como regra, será o valor da operação relacionada à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço prestado, incluindo-se também, por determinação da LC 87/1996 as despesas recebidas ou debitadas do adquirente, bem como os descontos condicionais, ou seja, aqueles cuja ocorrência depende de evento futuro e incerto. Inclui-se, também, o valor do frete que ultrapasse o montante cobrado usualmente pelo serviço de transporte (MACHADO, 2015).

Também integra a base de cálculo do ICMS o próprio valor devido do imposto, sendo essa inclusão, também chamada de ICMS “por dentro”, declarada constitucional pelo STF (CASSONE, 2015).

No que tange às alíquotas, salienta-se que não há um único percentual estabelecido para todas as hipóteses de incidência, vez que a Carta Magna permitiu que os Estados atribuíssem função seletiva ao ICMS, bem como ficar a cargo da legislação ordinária de cada Estado a definição do percentual incidente sobre a base de cálculo (MAZZA, 2017).

A Constituição ainda estabeleceu, em seu art. 155, §2º, V, que é facultado ao Senado estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar as alíquotas máximas as operações internas, para solucionar conflitos específicos que envolvam interesse de Estados (MAZZA, 2017).

Já nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, seja ele contribuinte ou não do tributo, a Lei Maior definiu que aplicar-se-á a alíquota interestadual definida pelo Senado, por meio de resolução, e competirá ao Estado em que estiver o destinatário, o recolhimento da diferença entre a alíquota interestadual (menor) e sua alíquota interna (maior). Tal recolhimento ficará a cargo do destinatário, se este for o contribuinte do imposto, ou ao remetente, quando o destinatário não foi contribuinte (PAULSEN, 2017).

Leandro Paulsen ainda assevera que, em razão da mudança legislativa no que tange às alíquotas interestaduais, trazida pela Emenda Constitucional (EC) nº 85/2015, a diferença de alíquota ficará exclusivamente a cargo do Estado de destino somente a partir de 2019, conforme estabeleceu a regra de transição do art. 99 do ADCT, sendo esse valor partilhado entre os Estados de origem e destino durante os anos de 2015 a 2018 (PAULSEN, 2017).

5.2. O ICMS e a tributação dos softwares

Similar ao serviço de streaming, o software já teve a sua incidência tributária como objeto de discussão no Poder Judiciário, que chegou à conclusão de que é possível a cobrança de ICMS.

Na circulação do software de prateleira (off the shelf) há a incidência do ICMS, até porque existe a circulação de mercadoria. Já no software feito sob encomenda, que é aquele produzido para atender as necessidades específicas de

determinado cliente, incidirá o ISS, por se tratar de serviço feito sob encomenda, com previsão nos itens “1.1” a “1.8” da Lista Anexa à LC 116/2003 (SABBAG, 2017).

A Solução de Consulta nº 079/2015 da Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), de igual modo, esclarece que no tocante aos softwares de prateleira, consistente em um produto pronto e acabado, sem customização, haverá a tributação pelo ICMS, todavia sujeitam-se a incidência de ISSQN “na hipótese de customização de softwares que resulte na modificação de seu código fonte para atender à necessidade específica do consumidor final, este será considerado personalizado” (BRASIL, 2015).

No caso do software que é comercializado sem uma unidade física, ou seja, que sua circulação ocorre por meio de download, o Ministro Gilmar Mendes pronunciou-se pela sua tributação, na ADI 1.945 MC, por entender que o download do software equivale à sua compra em CD, todavia ainda se aguarda o julgamento do mérito (PAULSEN, 2017).

6 DA NATUREZA JURÍDICA DO STREAMING E DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ISS OU ICMS

Devidamente demonstrado o conceito de streaming e analisados, aprofundadamente, os possíveis impostos a incidirem sobre este, tem-se por oportuno a discussão acerca da natureza jurídica do novo serviço, analisando, também, as disposições legais que o rodeiam.

De forma correta o item “1.09” na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, conceituou o serviço de streaming, dizendo que esse é a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”.

Ora, não havendo a cessão definitiva do conteúdo acessado, o streaming nada mais é do que o aluguel que o usuário paga para ter acesso ao que ali é disponibilizado, ou seja, é uma inovação dos serviços que anteriormente eram prestados. Um exemplo são os streamings que disponibilizam filmes, séries e documentários, que vieram para substituir o mercado de locação de DVDs.

Por se assemelhar ao aluguel, conclui-se que o streaming nada mais é do que uma obrigação de dar, e não de fazer, o que impede, por si só, a incidência do ISS.

Nesse sentido, Jardim reforça o entendimento que foi amplamente demonstrado no decorrer do presente trabalho, discorrendo sobre a hipótese de incidência do ISS, veja-se:

Força é esclarecer que o imposto sob exame incide tão somente sobre determinadas obrigações de fazer qualificadas como serviços, donde merecem excluídas de seu universo as condutas caracterizadas como obrigações de dar. Esse, aliás, exprime um marco divisório entre os fatos jurídicos sujeitos ao imposto sobre serviços em contraste com os fatos passíveis de incidência pelo IPI ou pelo ICMS ou por nenhum desses gravames (JARDIM, 2014, p. 354).

Outrossim, têm-se ainda a Súmula Vinculante 31 que determina que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Em que pese o serviço de streaming não tratar-se de bem móvel, mas sim intangível, se deve buscar aplicação analógica, ante a lacuna legislativa sobre o tema. Nesse sentido, considerando que, conforme já dito, o streaming é a

modernização dos serviços de locação, vez que se acessa ao conteúdo disponível na rede mundial, e não há suporte físico.

Posto isso, mister se faz aplicar analogicamente a não incidência de ISS sobre os serviços de locação de DVD e nesse sentido, corroborando tal entendimento, tem-se a jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), veja-se:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS FISCAIS - ADEQUAÇÃO - ISSQN - PRESCRIÇÃO NÃO CONFIGURADA - LOCAÇÃO DE FILMES EM DVD - BENS MÓVEIS - 31ª SÚMULA VINCULANTE - CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. A locação de bens móveis não configura prestação de serviços para incidência do ISSQN, sendo vedado à legislação infraconstitucional definir de maneira diversa daquela do Código Civil os institutos jurídicos que se pretende utilizar como fato gerador, consoante inteligência do artigo 110, do Código Tributário Nacional. Precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE n. 116.121/SP) e 31ª Súmula Vinculante. Concluindo pela não-incidência do ISSQN sobre as operações de locação de bens móveis (filmes em DVD) é cabível a extinção da execução fiscal que visa à cobrança de créditos irregularmente constituídos.> (TJMG - Apelação Cível 1.0145.11.009340-1/001, Relator(a): Des.(a) Armando Freire , 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/03/2015, publicação da súmula em 18/03/2015)

APELAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. FONOGRAMAS. CRIAÇÃO DE ÁUDIO. JINGLES, SPOTS E CONGÊNERES. CESSÃO A TERCEIROS. DIREITO AUTARAL. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). RECURSO PROVIDO. As cessões de fonogramas, tais como jingles, spots e congêneres, para uso de terceiros não se enquadram no conceito de prestação de serviços, mas sim de locação de bens móveis, portanto, não há incidência de ISS, por ausência de fato gerador. (TJMG - Apelação Cível 1.0024.13.406149-8/002, Relator(a): Des.(a) Moacyr Lobato , 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 23/02/2017, publicação da súmula em 07/03/2017)

No que diz respeito à incidência do ICMS nos serviços de streaming, impende destacar que tal possibilidade é ainda mais remota, vez que a previsão para essa incidência sequer decorre de lei, o que viola frontalmente o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da CRFB/88.

Tal princípio determina que somente a lei possa inovar no ordenamento jurídico, todavia, o Convênio ICMS 106 de 29 de setembro de 2017 do Confaz previu o contrário quando “possibilitou” a incidência do referido tributo no streaming.

Sobre a importância do princípio da legalidade, Leandro Paulsen assim discorre:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita (PAULSEN, 2017, p. 131).

Não bastasse a patente ofensa ao princípio da legalidade, uma breve análise sobre a regra matriz de incidência tributária do ICMS é suficiente para demonstrar que resta impossível a incidência do imposto sobre o serviço em comento, isso porque, em que pese o streaming se tratar de uma obrigação de dar, nele não há a transferência definitiva da propriedade, condição essa que é imprescindível para a configuração do fato gerador do ICMS.

Conquanto o STF ter decidido que para a incidência do ICMS nos softwares não é necessário o suporte físico da mercadoria, mas sim a sua transferência definitiva ao dispositivo, no streaming não há essa modificação de titularidade, pois não há o download, conforme explicado no capítulo segundo do presente trabalho.

De igual modo, também não é cabível tributar o streaming com base no ICMS-Comunicação, pois inexistente a relação comunicativa, vez que configurada a obrigação de dar deste serviço.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do presente estudo, encerra-se por dizer que, com as normas atuais que versam sobre o Direito Tributário, não é possível a incidência de ISS e de ICMS sobre o serviço de streaming.

Em que pese à previsão legal para a tributação do ISS sobre o streaming, conclui-se que a natureza jurídica deste é de obrigação de dar, semelhantemente ao que ocorre no aluguel, não sendo realizado qualquer serviço passível de tributação pelo referido imposto.

É cediço que a simples previsão legal para tributação não enseja a possibilidade de cobrança do imposto, pois o dispositivo de lei deve coadunar-se à regra matriz de incidência tributária, o que não ocorreu no presente caso, de modo que se percebe a patente ilegalidade no item 1.9 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.

No que diz respeito ao ICMS, de igual modo não é possível sua incidência, vez que a forma de instituição do imposto sobre o suposto fato gerador viola frontalmente o princípio da legalidade, pois institui a cobrança por meio de Convênio, e não por lei.

Não obstante, o uso do streaming não enseja a troca de titularidade, vez que, conforme amplamente demonstrado, o usuário adquire a cessão de uso, enquanto paga pelo acesso, não existindo a transferência definitiva dos arquivos acessados para a memória física do dispositivo e, como não há a troca de titularidade, não ocorre o fato gerador do ICMS, não sendo possível a cobrança do imposto.

Apesar da voracidade dos Entes Federativos em maximizar suas respectivas arrecadações, as barreiras instituídas pela legislação tributária, que buscam trazer maior segurança jurídica ao contribuinte, tornam-se intransponíveis no atual momento, de modo que forçar a cobrança de um, ou mais, impostos sobre uma situação que não é compatível com as hipóteses de incidência legais, tende a forçar uma interpretação dissociada àquela que coaduna com os preceitos legais já existentes.

8 REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Método, 2014.

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**. In: Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%C3%AAncia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20-%20%28In%29Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 23 de set. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Seção 1, p. 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-norma-pl.html>>. Acesso em 12 set. 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 de dez. 1968. Seção 1, p. 11314. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-406-31-dezembro-1968-376809-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 16 set. 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01 de ago. 2003. Seção 1, p. 3. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-publicacaooriginal-1-pl.html>> http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 26 ago. 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 de dez. 2016. Seção 1, p. 181. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2016/leicomplementar-157-29-dezembro-2016-784155-veto-151768-pl.html>> http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm#art3>. Acesso em 26 de ago. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Institui a Lei Kandir. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de set. 1996. Seção 1, p. 18261. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1996/leicomplementar-87-13-setembro-1996-370965-norma-pl.html>. Acesso em 23 de set. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**,

Brasília, DF, 05 de nov. 1966. Seção 1, p. 5801. Disponível em:
<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 12 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial* 2013/0265464-7. Segunda Seção. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD). Recorrido: TNL PSC S.A. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, julgamento em 08/02/2017. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=STREAMING&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em 16 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Dispõe sobre o ICMS. In: _____. **Súmulas**. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em 20 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Dispõe sobre o ISS. In: _____. **Súmulas**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 23 set. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Apelação Cível* nº 1.0145.11.009340-1/001. Apelante: Município de Juiz de Fora. - Apelado: Videonorte LTDA. Relator: Desembargador Armando Freire. 1ª Câmara Cível, julgamento em 10/03/ de mar. 2015. Disponível em:
<<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=3&totalLinhas=5&paginaNumero=3&linhasPorPagina=1&palavras=iss,%20loca%E7%E3o%20dvd&pesquisarPor=ementa&pesquisaTesauro=true&orderByData=1&pesquisaPalavras=Pesquisar&>>. Acesso em 06 de nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Apelação Cível* nº 1.0024.13.406149-8/002. Apelante: Grude Estúdio de Gravação de Áudio LTDA – ME. Apelado: Município de Belo Horizonte. 5ª Câmara Cível. Relator: Desembargador Moacyr Lobato, julgamento em 23/02/2017. Disponível em:
<<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=2&totalLinhas=5&paginaNumero=2&linhasPorPagina=1&palavras=iss,%20loca%E7%E3o%20dvd&pesquisarPor=ementa&pesquisaTesauro=true&orderByData=1&pesquisaPalavras=Pesquisar&>>. Acesso em 06 de nov. 2018.

BRASIL (Minas Gerais). Secretaria de Estado de Fazenda. **Consulta de contribuinte nº 079/2015**. Belo Horizonte – MG, 31 de mar. 2015. Disponível em:
<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc079_2015.htm&searchWord=079/2015&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora>. Acesso em 24 de nov. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASSONE, Vitorino. **Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CONFAZ (Brasil). **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Publicado no DOU em 05 de out. 2017. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 25 ago. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário: abordagem conceitual**. 2. ed. Curitiba: Juruá: 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial F. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev., e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MAZZA, Alexandre, **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação: Conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). In: **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 57-9. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABAAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

ANEXO A – Convênio ICMS 106**CONVÊNIO ICMS 106, DE 29 DE SETEMBRO DE 2017**

Publicado no DOU de 05.10.17, pelo Despacho 139/17.

Ratificação Nacional no DOU de 26.10.17, pelo Ato Declaratório 21/17.

Ajuizada pela BRASSCOM, no STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 5.958.

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.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 166ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 29 de setembro de 2017, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), bem como na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e nos arts. 2º, I, 6º, 11, § 3º e 12, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

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.

Cláusula segunda. As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

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

Cláusula quarta. A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;

II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;

III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

Cláusula quinta. Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;

IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Cláusula sexta A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55.

Cláusula sétima. Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.