

Regras de Competência e a Tributação do *Streaming*

Tax Competence Rules and the Taxation of Streaming

Bruno Capelli Fulginiti

Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.
Advogado em São Paulo. *E-mail*: bruno.fulginiti@humbertoavila.com.br.

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 29-01-2020

Resumo

O objetivo deste estudo é examinar se as regras de competência tributária autorizam a tributação das atividades de *streaming*. Para tanto, o artigo foi dividido em duas partes. Na primeira, serão examinadas as regras constitucionais de competência de cada imposto à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a fim de identificar as suas respectivas materialidades. Na segunda parte, será analisada a atividade de *streaming* a fim de identificar a sua natureza jurídica e o seu eventual enquadramento em algumas das hipóteses de tributação examinadas. Com isso, pretende-se demonstrar que as regras de competência do ISSQN e do ICMS – na sua redação atual – não autorizam a tributação das atividades de *streaming*.

Palavras-chave: *streaming*, regras, competência, ISSQN, serviço, ICMS, mercadoria.

Abstract

The aim of this study is to examine whether tax competence rules allow the taxation of streaming. In order to do so, the article is divided into two parts. In the first, the constitutional rules of jurisdiction of each tax are examined in the light of the jurisprudence of the Brazilian Supreme Court, in order to identify the respective hypothesis of taxation. In the second, streaming will be analyzed in order to identify its legal nature and its possible framing in the existent tax competence rules. Thus, it is intended to demonstrate that the ISSQN and ICMS tax competence rules – as they stand today – do not allow the taxation of streaming activities.

Keywords: streaming, rules, tax competence, ISSQN, service, ICMS, goods.

Introdução

O desenvolvimento de novas tecnologias tem alterado de maneira significativa não apenas as relações de consumo, mas também a sua tributação. É crescente a dificuldade de realizar o enquadramento de atividades e negócios – cada vez mais complexos e inovadores – nas categorias estabelecidas pelas regras constitu-

cionais de competência tributária. Justamente porque concebidos em um momento histórico diverso, os termos e expressões empregados pelo texto constitucional já não são suficientes para apreender a realidade com que nos deparamos hoje. Essa insuficiência tem gerado irresignação entre os entes tributantes, que não admitem o exercício de novas atividades econômicas sem que haja a correspondente tributação.

Dentre as novas tecnologias que melhor representam essa revolução tecnológica está a atividade de *streaming*. O *streaming* (ou fluxo de mídia) é uma decorrência direta da consolidação e do incremento da qualidade dos serviços de internet oferecidos no País. A atividade consiste na disponibilização onerosa de conteúdos de multimídia protegidos por direitos autorais (músicas, filmes e séries), normalmente contratados por meio de uma assinatura mensal, que são reproduzidos à medida que recebidos pelo usuário¹. Ou seja, diferentemente do *download*, em que o conteúdo recebido fica definitivamente armazenado no dispositivo do usuário, os conteúdos acessados por meio do *streaming* são disponibilizados por uma plataforma *on-line* (*multicast* ou *broadcast*), armazenados temporariamente e imediatamente reproduzidos aos seus usuários. Diante da facilidade oferecida, o *streaming* tem atraído milhões de usuários ao redor do mundo, e seu sucesso não passou despercebido pelos órgãos de fiscalização tributária, que passaram a considerá-lo uma atrativa fonte de receitas².

Contudo, no Brasil, o que chama a atenção é a dificuldade de definir a natureza da atividade com base nas categorias constantes nas regras constitucionais de competência tributária³. De um lado, os Estados inicialmente defendiam a tributação das atividades de *streaming* pelo ICMS, em razão da alegada prestação de serviço de comunicação⁴. Tal perspectiva, em especial, levava em consideração o fato de que as plataformas de *streaming* concorrem com as empresas de televisão fechada pelos mesmos usuários. A queda progressiva no número de assinantes inclusive mobiliza o setor, que tem atuado junto ao legislativo para exigir a tributação dos serviços de *streaming*. A partir de 2017, no entanto, tal entendimento acabou sendo abandonado⁵. Isso porque o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ editou o Convênio n. 106/2017, pelo qual foi autorizado aos Estados a instituição de ICMS sobre operações “realizadas por meio de *site* ou de

¹ SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e *streaming*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 3, n. 11, p. 119-135, 2018, p. 120-121.

² POZVEK, Marusa. VAT in Digital Electronic Commerce. *InterEULawEast: Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations* v. 4, n. 1, p. 37-54, 2017.

³ BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos Jurídicos (EPM)* v. 45, p. 99-112, 2016, p. 99; GODOI, Marciano Seabra de. Recent developments in Brazil regarding the indirect taxation of services in the digital economy. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, 2018, p. 165.

⁴ SANTOS, Ana Luiza Vieira. Op. cit., p. 122-123.

⁵ GODOI, Marciano Seabra. Op. cit., p. 167.

plataforma eletrônica (...) ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”. Em outras palavras, aparentemente os Estados deixaram de considerar as atividades de *streaming* como serviços de comunicação e passaram a buscar sua tributação como se fossem “mercadorias digitais”. O Estado de São Paulo foi o primeiro a instituir ICMS sobre a atividade, por meio do Decreto n. 63.099/2017, que entrou em vigor em abril de 2018.

De outro lado, os Municípios também se mobilizaram para assegurar a tributação das atividades de *streaming*. Inicialmente, pretendeu-se enquadrar tais atividades nas hipóteses já previstas pela Lei Complementar n. 116/2003. Tal posição foi adotada, por exemplo, pelo Município de São Paulo, ao responder consulta elaborada por uma das principais empresas do setor. Nos termos da Solução de Consulta SF/DEJUF n. 65, de 6 de dezembro de 2012, a fiscalização municipal afirmou que as atividades de *streaming* estariam enquadradas no item 1.05 da lista de serviços municipal, relativo ao “licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, inclusive distribuição”⁶. Contudo, foi com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 157/2016 que a atividade foi definida de modo específico no item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, sob a descrição “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. É com base nesse item que Municípios de todo o país têm instituído o tributo sobre as atividades de *streaming*.

A questão central objeto deste estudo, portanto, diz respeito a saber se há incidência do ISSQN ou do ICMS sobre as atividades de *streaming* ou, finalmente, se de nenhum dos dois impostos. Na primeira parte, serão examinadas as regras constitucionais de competência de cada imposto à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a fim de identificar as respectivas materialidades de cada exação. Na segunda parte, será analisada especificamente a atividade de *streaming*, a fim de identificar a sua natureza jurídica e o seu eventual enquadramento em algumas das hipóteses de tributação examinadas.

1. Regras constitucionais de competência tributária e as materialidades do ISSQN e do ICMS

1.1. A materialidade do ISSQN e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A Constituição Federal atribuiu aos Municípios a competência tributária para a instituição de imposto sobre “serviços de qualquer natureza (...) definidos em lei complementar” (art. 156). A atribuição de competências tributárias por meio de regras afasta a livre ponderação do legislador sobre quais atividades poderiam ser objeto de tributação. Na qualidade de regras, possuem caráter prescricional e estabelecem tanto uma faculdade – uma autorização para o ente federado

⁶ SANTOS, Ana Luiza Vieira. Op. cit., p. 125.

exercer o seu poder de tributar –, quanto uma proibição – ao vedar que o ente federado exerça seu poder de tributar relativamente a fatos ou situações não previstas nas respectivas regras de competência⁷. Em outras palavras, regras de competência tributária estabelecem os fatos e situações que, uma vez ocorridos, ensejam a tributação. Mas, ao fazê-lo, também circunscrevem e delimitam a competência atribuída pelo texto constitucional, predeterminando o conteúdo do ato normativo a ser editado⁸. Daí a advertência de Barreto no sentido de que “os critérios e parâmetros definidores das competências tributárias devem ser buscados na Constituição”⁹.

Contudo, mesmo que se reconheça que cabe à Constituição Federal a delimitação da competência tributária dos entes federados, há pelo menos duas correntes doutrinárias que divergem quanto ao modo de interpretação das materialidades veiculadas pelo texto constitucional. A argumentação adotada por cada uma dessas correntes doutrinárias merece ser analisada com maior atenção. É o que se passa objetivamente a fazer.

De um lado, parte da doutrina – representada especialmente pelo magistério de Moraes – afirma que a definição de serviço tributável incorporada pelo texto constitucional é aquela ligada a um *bem imaterial vendido a terceiros*. Na lição do autor, o atual campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza era abrangido – total ou parcialmente – por quatro diferentes tributos na vigência do texto constitucional imediatamente anterior à Emenda Constitucional n. 18/1965: a) imposto sobre transações (estadual), incidente sobre certas prestações de serviços; b) imposto de indústrias e profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, inclusive prestação de alguns serviços; c) imposto sobre diversões públicas (municipal), incidente sobre jogos e diversões públicas; e d) imposto de vendas e consignações (estadual), incidente sobre a venda de bens imateriais¹⁰.

Na lição do autor, a reformulação do sistema tributário promovida à época pretendia, em especial, reunir os impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, em referência às suas bases econômicas. Buscava-se substituir um sistema fundado em critérios jurídicos (fatos geradores assentados em denominações jurídicas, sem relação com seu conteúdo econômico) por um sistema fundado em critérios econômicos. No entendimento do autor, o aspecto jurídico das operações tributáveis – até então predominante – foi deixado de lado em favor de considerações econômicas a respeito do imposto – ainda que por meio de categorias jurídicas. Buscou-se, assim, “apreciar o campo econômico em seu conjunto”, delimi-

⁷ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 23 e s.

⁸ *Ibid.*, p. 24.

⁹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 27.

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975. p. 47-48.

tando os vários setores em que se verificavam manifestações de capacidade contributiva¹¹. De tal perspectiva, o serviço tributável seria apenas uma expressão de fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação. Essa posição encontra respaldo na elaboração teórica apresentada por Schoeuri, segundo o qual o constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que as materialidades indicadas nas regras constitucionais de competência representassem limites rígidos ao exercício da tributação, mas pretendia que fossem capazes de se adaptar à realidade econômica que lhes era subjacente¹².

Como o objetivo era atingir uma realidade econômica preexistente, a distribuição de competências tributárias teria levado em consideração as características típicas relevantes de cada operação. Assim, de acordo com o autor, a Constituição brasileira não teria adotado conceitos rígidos para a distribuição de competências tributárias, mas expressões fluidas que permitiriam o nascimento de conflitos¹³. Ou seja, diante da ausência de contornos definidos nos termos e expressões utilizados pela Constituição, a repartição de competências tributárias teria se dado por meio de “aproximações tipológicas”. Enquanto conceitos permitiriam uma definição precisa, os tipos não estariam sujeitos à definição, pois decorreriam da seleção de determinadas propriedades da situação ou conduta que pretenderiam descrever¹⁴.

Assim, a utilização de posições fluidas pelas regras constitucionais de competência tributária envolveria o reconhecimento implícito de que tais realidades econômicas poderiam interpenetrar-se, ocasionando conflitos de competência. Daí o papel da lei complementar, de solucionar tais conflitos e definir os elementos essenciais do fato gerador a ser observado pelo legislador ordinário na instituição do tributo. Nesses termos, a liberdade do legislador complementar estaria limitada apenas à contrariedade da situação típica prevista nas regras de competência¹⁵.

Tal entendimento repercutiu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que não reconhecia a existência de limites rígidos na definição das materialidades dispostas nas regras constitucionais de competência tributária. O julga-

¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 49.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 269 e 275.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 9., 2012, São Paulo. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. (p. 679-701). p. 680; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 270 e s.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 9., 2012, São Paulo. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. (p. 679-701). p. 688-689.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 275-276; SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 9., 2012, São Paulo. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. (p. 679-701). p. 693 e 701.

mento do Recurso Extraordinário n. 112.947 é representativo dessa posição. Na ocasião, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal analisou situação em que se pretendia tributar pelo ISS a locação de bens móveis (guindastes). De acordo com o contribuinte, a materialidade do imposto estaria relacionada à definição de serviço própria do Direito Privado, que deveria ser observada nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional. Buscava-se demonstrar que o Direito Tributário não poderia alterar a natureza jurídica de categorias próprias de outros ramos do direito.

No entanto, o voto condutor do acórdão, de lavra do Ministro Relator Carlos Madeira, foi no sentido de que a recepção dos conceitos de Direito Privado pelas regras constitucionais de competência tributária não seria absoluta. Portanto, para a perspectiva do Direito Tributário, a definição de serviço enfatizaria uma realidade econômica, e não propriamente seus aspectos jurídicos. Ao analisar a atividade de locação, o relator referiu que se deveria levar em conta a realidade econômica, isto é, a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar que caracteriza a locação¹⁶. Em trecho relevante, o ministro relator destacou que, mais do que a locação do bem, dever-se-ia enfatizar o fato de que a atividade desenvolvida com o equipamento adquiria “consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços”. Ainda que neste caso não tenha ficado claro se a atividade de locação objeto de tributação envolvia também a prestação de outros serviços – como a própria operação do equipamento por um funcionário destacado para o desempenho da atividade –, a decisão reconheceu que a definição da materialidade do imposto não deveria recair sobre critérios jurídicos, inerentes aos conceitos de Direito Privado representativos das atividades descritas pelas regras de competência, mas sim sobre critérios econômicos, orientados à identificação e oneração de elementos indicativos de capacidade contributiva.

Em que pese tal entendimento, de outro lado, parcela da doutrina entende que, ao deixar de definir o significado normativo de serviço tributável, a Constituição Federal teria incorporado o sentido normativo dos termos e expressões de acordo com o sentido atribuído pelo legislador infraconstitucional¹⁷. Portanto, a definição de serviço para fins de tributação deveria ser buscada na teoria das

¹⁶ STF. Recurso Extraordinário n. 112.947, Relator Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, j. 19.06.1987.

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 337-339; BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)* v. 45, p. 99-112, 2016, p. 101; ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 143. São Paulo: Dialética, 2007. p. 118; VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 78 e s.

obrigações, própria do Direito Civil. Nesse sentido, Barreto defende que, em sistemas tributários em que as competências são definidas no plano constitucional, é a própria Constituição que definiria a materialidade de cada tributo. De acordo com o autor, dever-se-ia examinar “se a regra-matriz de incidência tributária erigida no plano legislativo se amolda ao perfil constitucional traçado para aquela figura impositiva”¹⁸.

De tal perspectiva, Ávila destaca que a atribuição de competências tributárias pela Constituição evidencia a preocupação do constituinte em não permitir que tal matéria seja disciplinada pelo legislador complementar. O entendimento de que caberia ao legislador complementar definir de modo amplo a materialidade dos tributos implicaria, em última análise, o estabelecimento de uma supremacia da lei complementar sobre a Constituição. De acordo com o autor, os termos empregados pelo texto constitucional possuiriam um núcleo de sentido que não poderia ser desconsiderado pelo legislador complementar, razão pela qual a discriminação das competências tributárias teria adotado conceitos que estabelecem limites precisos para o exercício do poder de tributar. Estaria incorreto, portanto, o entendimento de que é a lei complementar que atribui significado aos termos empregados pelas regras de competência, pois tal perspectiva pressupõe que não haveria qualquer significado antes disso. O que não seria verdadeiro¹⁹.

Ainda assim caberia à lei complementar definir a materialidade dos tributos e resolver conflitos de competência, nos termos do que dispõe o art. 146, inciso III, da Constituição Federal, tendo em vista que conceitos também envolvem abstrações e, portanto, dependeriam de ulterior determinação para que se afastassem problemas de vagueza e ambiguidade²⁰. Nesses termos, é no texto constitucional – e não na legislação complementar – que deveria ser identificada a materialidade dos tributos. Tal entendimento privilegiaria a força normativa do texto constitucional e afastaria a insegurança que necessariamente surgiria ao deixar o legislador complementar definir livremente as materialidades sujeitas à tributação. Afinal, fosse a intenção do constituinte delegar ao legislador complementar a delimitação das competências tributárias, não faria sentido disciplinar a distribuição das competências tributárias no texto constitucional – especialmente por meio de regras.

Essa elaboração teórica também repercutiu no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121, ocor-

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: delimitação da competência impositiva. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET*. São Paulo: Noeses, 2005. (p. 509-530). p. 519-520.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 43; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkimim; BREYNER, Frederico Menezes; e LOBATO, Valter de Souza (org.). *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária (distinguishing e overruling)*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 404.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 43-44.

rido em 2000, alterou significativamente seu entendimento sobre a matéria²¹. Ao apreciar a mesma situação fática – locação de guindastes – o Tribunal reconheceu que as regras constitucionais de competência tributária estabelecem verdadeiras “balizas constitucionais” que limitam substancialmente a margem de liberdade que detém o legislador complementar para definir a materialidade dos tributos. Sendo assim, considerando que o conceito de serviço tributável deveria ser buscado no Direito Privado, o fato gerador do imposto envolveria uma obrigação de fazer, isto é, um comportamento criador de uma utilidade humana em benefício de outrem conforme sua solicitação. Em trecho relevante desse julgado, o Ministro Marco Aurélio destacou a importância de que seja preservado o núcleo da hipótese de incidência de cada tributo. No mesmo sentido, o voto do Ministro Celso de Mello destaca que o Direito Tributário não tem o condão de alterar os institutos de Direito Privado na determinação da materialidade dos tributos, em observância ao disposto pelo art. 110 do Código Tributário Nacional.

O posicionamento então adotado pelo Tribunal ganhou tamanha representatividade na sua jurisprudência que foi editada a Súmula Vinculante n. 31, nos seguintes termos:

“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Entretanto, o posicionamento adotado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal na oportunidade não foi suficiente para colocar um ponto final na questão. Em julgados mais recentes, o Tribunal parece ter novamente revisto o entendimento até então adotado.

Ao examinar o Recurso Extraordinário n. 592.905, o Tribunal acabou por reconhecer a incidência de ISSQN sobre as atividades de *leasing* financeiro²². Na ocasião, chamou atenção o voto do Ministro Eros Grau, segundo o qual a definição de serviço tributável incorporada pela regra constitucional de competência do imposto não envolveria necessariamente “obrigações de fazer”, pois a regra constitucional de competência do respectivo imposto teria feito referência expressa à prestação de “serviços de *qualquer* natureza”. Ademais, vale referir o voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski, segundo o qual *algum tributo* necessariamente deveria incidir, partindo, portanto, da premissa de que a distribuição de competências tributárias pelo texto constitucional teria exaurido o universo de realidades econômicas existentes.

De igual modo, mais recentemente, ao analisar o Recurso Extraordinário n. 651.703, em que se discutia a incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde – e que ainda aguarda julgamento de embargos de de-

²¹ STF. Recurso Extraordinário n. 116.121, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000.

²² STF. Trecho do voto do Ministro Eros Grau no Recurso Extraordinário n. 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 02.12.2009.

claração –, o Tribunal decidiu que a competência tributária dos Municípios contemplaria aquelas atividades que, ainda que não exprimindo a natureza de serviço estabelecida pelo Direito Civil, não estariam contempladas por nenhuma outra competência tributária. Nos termos dos votos que formaram a posição majoritária, as regras de competência não teriam adotado exclusivamente conceitos de Direito Privado para definir a materialidade dos tributos, tendo em vista que seu objetivo teria sido abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado.

Em trecho relevante do seu voto, o Ministro Luiz Fux destacou inclusive a necessidade de se reconhecer a interação entre Direito e Economia em substituição ao “formalismo jurídico”, enfatizando que a interpretação das regras de competência tributária deveria observar um critério jurídico-econômico²³. Em sentido semelhante, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso enfatizou a necessidade de se superar a dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer para definir serviços tributáveis, tendo em vista que a Constituição teria adotado englobar “todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado”. Ou seja, de modo “a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação”²⁴. Portanto, o Tribunal parece ter resgatado a perspectiva de que a discriminação de competências tributárias pelo texto constitucional tenha pretendido captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos à remuneração no mercado. De tal perspectiva, voltaram a ser adotados critérios econômicos para a definição de serviço para fins de tributação, deixando de lado considerações sobre se as atividades desempenhadas efetivamente corresponderiam ao conceito de serviço veiculado pela legislação civil.

Ademais, ao afirmar que a definição de serviço disposta na Constituição buscou impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação, o Tribunal acabou por reconhecer um caráter residual à competência tributária dos Municípios que, como se verá, não encontra amparo no texto constitucional.

1.2. A materialidade do ICMS e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição de imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e a prestação de serviços específicos (art. 155). A regra constitucional de competência do ICMS contempla, portanto, diferentes atividades: (i) circulação de mercadorias; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual; (iii) prestações de serviços de transporte intermunicipal; e (iv) presta-

²³ STF. Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016.

²⁴ STF. Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, p. 78 do acórdão.

ções de serviços de comunicação. Considerando o objeto deste estudo, interessa o exame da hipótese de incidência correspondente à realização de operações de circulação de mercadorias.

Em primeiro lugar, “mercadoria” corresponde ao objeto da atividade mercantil. É normalmente associada ao bem móvel sujeito à atividade de comércio. Ou seja, a definição de mercadoria não estaria na natureza do bem móvel, mas na sua destinação. Nesse mesmo sentido é o entendimento de Carrazza, para quem não é qualquer bem móvel que é mercadoria, “mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia”²⁵. Esse também era o entendimento tradicionalmente empregado pelo Supremo Tribunal Federal para a definição do significado normativo do termo “mercadoria” para fins de tributação pelo ICMS, que levava em conta a incorporação desse conceito diretamente do Direito Comercial. Tal posição, conforme já adiantado, decorre da compreensão de que o Direito Tributário se apropria dos conceitos e institutos do Direito Privado, sem que possa, no entanto, alterá-los²⁶.

Como representativo desse entendimento, vale referir o Recurso Extraordinário n. 176.626, pelo qual o Tribunal foi provocado a se manifestar sobre a incidência de ICMS na comercialização de *softwares*. Dentre as questões controvertidas estava a sua caracterização como uma mercadoria para fins de incidência do imposto. Na ocasião, foi firmado o entendimento de que a venda de *softwares* envolveria um bem imaterial e, portanto, incompatível com a definição de mercadoria como bem corpóreo, razão pela qual não seria devida a tributação, salvo relativamente ao suporte físico (*software* de prateleira)²⁷. O Tribunal, no entanto, tratou de diferenciar aquelas situações em que o *software* era padronizado e comercializado mediante um suporte físico, o que atrairia a incidência do imposto, e aqueles *softwares* customizados para utilização específica de determinado contribuinte. Este posicionamento foi posteriormente confirmado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 199.464, no qual o Tribunal voltou a analisar a tributação do ICMS sobre os chamados *softwares* “de prateleira”, fabricados em escala e comercializados a múltiplos consumidores²⁸.

Ante o exposto, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, até então, era pela impossibilidade da caracterização de *softwares* como um mercadoria, tendo em vista se tratar de bem incorpóreo (intangível), sendo possível apenas a tributação do respectivo suporte físico, assim como pela impossibilidade

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2012. p. 48. No mesmo sentido, ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* v. 25/26. São Paulo: RT, 1983. p. 78; MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 18.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 49-50.

²⁷ STF. Recurso Extraordinário n. 176.626, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10.11.1998.

²⁸ STF. Recurso Extraordinário n. 199.464, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 30.04.1999.

de tributar pelo ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* personalizado, em razão da inexistência de efetiva circulação de mercadoria. Importante, contudo, destacar que tais julgados não examinaram a tributação de ICMS incidente sobre o *download* de *software*, apenas a sua comercialização física. Em verdade, a própria evolução tecnológica tratou de tornar obsoletas as referidas decisões do Tribunal em razão do progressivo abandono das mídias físicas²⁹.

No entanto, em 2010, ao apreciar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, que questionava a tributação estatual de *softwares* com base em novos instrumentos normativos, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma mudança de entendimento quanto à definição de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Ao examinar legislação estadual que havia instituído o tributo sobre *software* adquirido por transmissão eletrônica de dados (*download*), o Tribunal se manifestou pela possibilidade da cobrança, passando a considerar irrelevante o fato de o *software* consubstanciar um bem imaterial. Esta decisão é significativa também porque parece ter incorporado um novo entendimento sobre a interpretação de regras constitucionais de competência tributária. Em trecho relevante da ementa, foi destacado que “o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas”. Ademais, foi ressaltado que a observância de critérios estritamente jurídicos levaria ao enfraquecimento do texto constitucional, “pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis”³⁰.

Cumprir referir que, além da ação acima referida, também foram ajuizadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.576 e 5.659, que questionam a tributação de *software* em geral (físico e *download*), assim como a base de cálculo adotada para tanto pelos Estados de SP e MG, respectivamente.

As considerações anteriores evidenciam que, a exemplo do que tem ocorrido em julgados recentes envolvendo o ISSQN, o Supremo Tribunal Federal tem adotado entendimento mais flexível ao examinar o conteúdo normativo do termo “mercadoria” para fins de incidência do ICMS, admitindo que os termos empregados pela regra constitucional de competência do imposto deveriam se adaptar aos novos modelos negociais. Na prática, todavia, o novo entendimento implica o abandono da posição de que as regras constitucionais de competência encerram conceitos cujo núcleo de sentido não poderia ser alterado pelo legislador complementar. Isso, todavia, implica o reconhecimento da interrupção de uma jurisprudência que reconhecia as regras constitucionais de competência tributária como limites intransponíveis ao exercício do poder de tributar. Enfim, significa que, em vez de “balizas constitucionais”, os termos e expressões empregados pelo tex-

²⁹ PISCITELLI, T.; CANEN, D. Taxation of cloud computing in Brazil: legal and judicial uncertainties. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018, p. 74.

³⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator(a) p/ acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010.

to constitucional consubstanciarium – no máximo – “sugestões” ou “recomendações” constitucionais.

Em segundo lugar, relativamente ao significado normativo do termo “operação de circulação” empregado pela regra constitucional de competência do ICMS, importa referir que a *operação é necessariamente jurídica*, isto é, um ato jurídico relevante que tem por objeto a circulação de uma mercadoria. Diz respeito, portanto, à realização do negócio jurídico³¹. Ademais, a materialidade do imposto exige a *circulação jurídica* do bem comercializado, isto é, demanda a *transferência de titularidade* do bem comercializado. Conforme destacam Ataliba e Giardino, a circulação é fenômeno que deve ser compreendido juridicamente, e não com base em elementos econômicos³². Ou seja, o termo “circulação” é adjetivo da operação jurídica que o motivou. Assim, o conceito de circulação corresponde a uma translação de direitos, entendida como transmissão de poderes jurídicos de disposição sobre uma mercadoria³³. Foi nesse sentido que se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos, de onde se destacam, exemplificativamente, a incidência de ICMS sobre operações de *leasing*.

Com efeito, ao apreciar a incidência do ICMS relativamente às operações de *leasing* de aeronaves, o Tribunal firmou o entendimento de que a regra constitucional de competência do imposto pressupõe a realização de uma operação comercial que envolva a transferência de titularidade, e não mera circulação física do bem³⁴. Nesse sentido, vale fazer referência ao voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do Recurso Extraordinário n. 540.829, pelo qual se destacou a importância de que os conceitos de Direito Privado não sejam “desnaturados” na determinação da incidência tributária. Tal entendimento foi seguido pelos votos da maioria, dentre os quais cumpre destacar aqueles proferidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso e pela Ministra Rosa Weber, que enfatizaram a necessidade de que ocorra a transferência da titularidade da mercadoria comercializada para que seja exigível ICMS sobre a respectiva operação.

As considerações anteriores evidenciam que o Supremo Tribunal Federal analisou de maneira detida o significado de “circulação de mercadoria” para fins de incidência do ICMS, tendo concluído pela obrigatoriedade da ocorrência de uma operação jurídica que importe a transferência de titularidade do bem comercializado para que o tributo seja exigível. Afastou-se, portanto, o entendimento de que o mero proveito econômico do bem poderia ensejar a tributação sem que fossem observados critérios jurídicos para a verificação da hipótese de inci-

³¹ ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Op. cit., p. 104; MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 16.

³² Ibid., p. 109.

³³ Ibid., p. 112.

³⁴ STF, Recurso Extraordinário n. 461.968, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 30.05.2007; Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 540.829, Relator Ministro Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 11.09.2014.

dência do tributo. O mesmo entendimento também resta claro quando são analisadas as decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular³⁵.

Portanto, diferentemente do que parece ter ocorrido com o sentido dos demais termos empregados pela respectiva regra constitucional de competência, o Supremo Tribunal Federal ainda não redefiniu o sentido até então atribuído ao termo “circulação”, empregado na determinação da materialidade do ICMS. Quer isso dizer que, para fins de incidência do imposto, deve necessariamente ocorrer a transferência de titularidade do bem comercializado.

1.3. Crítica e tomada de posição

A tributação de negócios surgidos em decorrência do desenvolvimento de novas tecnologias depende do modo pelo qual interpretamos os termos e expressões empregados pelas regras de competência dispostas pela Constituição Federal de 1988. Tanto a definição de “serviços de qualquer natureza” quanto a definição de “operações de circulação de mercadorias” dependem da identificação do papel que as regras constitucionais desempenham (ou devem desempenhar) relativamente ao exercício do poder de tributar.

Ambas as teorias apresentam pontos positivos e negativos que devem ser levados em consideração na construção do Sistema Constitucional Tributário. De um lado, ao admitir que as regras constitucionais de competência tributária incorporam núcleos de significados que não podem ser desconsiderados pelo legislador complementar e que devem ser buscados nas definições estabelecidas pelo Direito Privado por meio da legislação infraconstitucional vigente na promulgação do texto constitucional, limita-se de maneira mais precisa e estável o exercício do poder de tributar. Nas palavras de Barreto, as referências constitucionais às materialidades tributáveis “consubstanciam limitação substancial à competência tributária dos entes federados”³⁶. No entanto, de tal perspectiva, as hipóteses de incidência previstas pelo texto constitucional não se ajustam ao desenvolvimento de novos negócios e tecnologias, permitindo que manifestações de riqueza não antecipadas pelo constituinte não se submetam à tributação.

De outro lado, ao admitir que o texto constitucional pretende alcançar as realidades econômicas subjacentes a cada materialidade por meio de aproximações tipológicas, permite-se que o texto constitucional evolua e se adapte a novas circunstâncias econômicas e negociais, oportunizando a tributação isonômica entre diferentes manifestações de capacidade contributiva, privilegiando a neutrali-

³⁵ STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 131.941, Relator Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 04.04.1991; STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 784.280, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 19.10.2010.

³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)* v. 45, p. 99-112, 2016, p. 101.

dade na tributação³⁷. Contudo, a mesma perspectiva enfraquece o texto constitucional, na medida em que permite uma ampla margem de liberdade legislativa – para a definição da materialidade dos tributos³⁸. É dizer, atribui-se ao legislador complementar uma tarefa que o próprio constituinte entendeu relevante retirar da deliberação do poder legislativo. Afinal, se o constituinte quisesse deixar o legislador complementar livre para determinar a materialidade dos tributos, não haveria sentido em discriminar as competências tributárias diretamente no texto constitucional.

Mais do que escolher uma das alternativas interpretativas com base em preferências particulares ou no desejo de como a tributação *deveria ser*, importa examinar os argumentos utilizados por meio de critérios objetivos, buscando extrair o máximo de coerência e consistência das normas constitucionais.

Para tanto, cumpre referir que, ao contrário do que tem afirmado o Supremo Tribunal Federal em recentes julgados, a distribuição de competências tributárias promovidas pelo texto constitucional não pretendeu exaurir a realidade econômica subjacente às atividades e negócios desenvolvidos pelos contribuintes. Em outras palavras, não há que se falar em uma suposta competência tributária residual dos Municípios para tributar quaisquer outras atividades de conteúdo econômico que não tenham sido contempladas por outros tributos. Isso porque é a Constituição Federal que reserva à União Federal competência tributária residual, nos termos do art. 154, inciso I. Se o próprio texto constitucional reconhece a possibilidade de que a União Federal venha a instituir impostos sobre outras realidades econômicas não contempladas pelas materialidades previamente estabelecidas, impõe-se a conclusão de que as regras constitucionais de competência tributária não têm qualquer pretensão de esgotar as realidades econômicas passíveis de tributação.

Em outras palavras, a previsão expressa de uma competência residual substancia argumento conclusivo em favor do entendimento de que existem situações fáticas que não foram contempladas pelas regras constitucionais de competência tributária nos termos atualmente estabelecidos pelo texto constitucional. Portanto, ao contrário do que afirma o Ministro Luís Roberto Barroso, não há que se falar na intenção do texto constitucional em impedir que determinadas situações indicativas de capacidade econômica deixem de ser atingidas pela tributação. Pelo contrário: é a própria Constituição que pressupõe a existência de situações fáticas não sujeitas à incidência tributária.

Mais do que uma interpretação que privilegie a estabilidade da distribuição das competências tributárias, assegurando que não haja qualquer ampliação indevida no exercício do poder de tributar, a adoção de uma premissa teórica pela utilização de conceitos pelas regras constitucionais de competência é coerente

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 271.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 37.

com a previsão constitucional da competência residual da União Federal para o exercício do poder de tributar sobre situações e atividades indicativas de capacidade contributiva que não tenham sido contempladas pelas demais regras de competência tributária.

2. O enquadramento tributário das atividades de *streaming*

2.1. Atividade de *streaming* e a inexistência de serviço tributável pelo ISSQN

A Lei Complementar n. 157/2016 alterou a Lei Complementar n. 116/2003 com o intuito de incluir no âmbito de competência tributária dos Municípios as atividades de *streaming*, mediante a inclusão do item 1.09 na respectiva lista de serviços, com a seguinte descrição:

“1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

(...)

1.09 – *Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”.

Até então, a legislação do ISSQN não trazia disposições específicas para lidar com a tributação de atividades relacionadas à economia digital³⁹. Em comparação com o item 1.05 (“Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”), que vinha sendo utilizado pela fiscalização municipal para o enquadramento tributário das atividades de *streaming*, o item 1.09 traz inovações relevantes: em primeiro lugar, disciplina expressamente o tratamento tributário da disponibilização de conteúdo, sem cessão definitiva; e, em segundo lugar, estende o tratamento tributário antes atribuído apenas aos programas de computação também ao conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto, excetuando, apenas, a imunidade dos livros e periódicos⁴⁰.

Neste ponto, são relevantes os comentários de Barreto no sentido de que a principal semelhança entre os itens 1.05 e 1.09 encontra-se na circunstância de tratar-se de bens imateriais protegidos por direito autoral. O autor destaca que filmes, músicas, textos e imagens referidos pelo novel item se reputam bens imateriais sujeitos à proteção da Lei n. 9.610/1998, que trata de direitos autorais. Diante disso, os bens protegidos por direitos autorais estariam sujeitos ao contrato de licença de uso, por meio do qual o titular do direito autoral concede a terceiro o direito de usar a referida propriedade, sem que haja transferência de titularidade⁴¹. Nesse sentido, verifica-se que o negócio jurídico contratado ou a ope-

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 166.

⁴⁰ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 241.

⁴¹ Ibid., p. 241-242.

ração realizada em tais situações não envolve a transferência de titularidade dos direitos autorais sobre o conteúdo disponibilizado. Pelo contrário, por meio da atividade de *streaming* ocorre a cessão do direito de uso sobre um conteúdo de direito autoral já adquirido pela plataforma. Não há, portanto, que se falar em qualquer obrigação de fazer em favor do consumidor no desenvolvimento da atividade.

Ainda que os julgados mais recentes do Supremo Tribunal Federal tenham indicado a adoção de uma definição de serviço tributável compatível com a ideia de utilidade econômica, a premissa de que as regras constitucionais e a competência tributária encerram conceitos incorporados da legislação infraconstitucional autoriza a conclusão de que as atividades de *streaming* não poderiam ter sido contempladas como um serviço tributável pela Lei Complementar n. 157/2016.

Isso porque o núcleo da atividade em questão comporta a disponibilização e a cessão de direito de uso de conteúdo audiovisual, e não uma “obrigação de fazer” entendida como um esforço humano empreendido em benefício de outrem. Ainda que se possa falar de um serviço de valor adicionado, na medida em que a atividade se aproveita de uma rede de comunicação disponibilizada por terceiros, as plataformas que desempenham a atividade de *streaming* assemelham-se mais a locadoras de filmes ou músicas, que apenas disponibilizam o seu conteúdo *on-line* para o acesso de seus assinantes. Consubstancia, portanto, uma “obrigação de dar”, e não uma “obrigação de fazer”, conforme exigido pelo conceito de serviço incorporado pela respectiva regra constitucional de competência. Neste ponto, cumpre referir que a Lei Complementar n. 157/2016 adota um eufemismo na descrição da atividade disposta no item 1.05 (“disponibilização de conteúdo sem cessão definitiva”), que representa verdadeira locação nos termos do art. 565 do Código Civil.

Ora, disponibilizar um conteúdo sem cessão definitiva é o mesmo que ceder esse conteúdo por tempo indeterminado. Não é outra a definição de locação atribuída por Diniz, segundo a qual a locação é o contrato pelo qual uma das partes, “mediante remuneração paga pela outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de uma coisa infungível”, a prestação de um serviço apreciável economicamente ou a execução de alguma obra determinada⁴². Sendo isso verdadeiro, não há que se falar na incidência do imposto sobre serviços relativamente às atividades de *streaming* justamente porque não há qualquer obrigação de fazer, correspondente a esforço humano empreendido em benefício de outrem conforme sua solicitação.

2.2. Atividade de streaming e a inexistência de operação de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS

A tributação das atividades de *streaming* pelo ICMS começou a contar com contornos mais bem definidos a partir da edição do Convênio ICMS n. 181/2015,

⁴² DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3. p. 209.

que autorizou diversos Estados a conceder redução de base de cálculo do ICMS que corresponda ao percentual de no mínimo 5% (cinco por cento) do valor da operação que envolva *softwares* e congêneres, disponibilizados mediante transferência eletrônica de dados, nos seguintes termos:

“Cláusula primeira. Ficam os Estados do (...) autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, *relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados*”.

Ainda que à primeira vista o dispositivo em questão crie um benefício fiscal às operações, trata-se, em verdade, da instituição por via oblíqua de uma hipótese de tributação bastante controvertida. Muito embora não tenha contemplado especificamente as atividades de *streaming*, a descrição das atividades motivou os Estados a incorporar a cobrança na sua legislação interna⁴³. Vale referir que já nessa oportunidade surgiram questionamentos a respeito da compatibilidade da tributação dessas atividades com a definição de mercadoria empregada pela regra constitucional de competência do ICMS tal qual estabelecida pela Constituição Federal de 1988.

No entanto, foi a partir da edição do Convênio ICMS n. 106/2017 que a iniciativa dos Estados acabou ganhando força, especialmente em razão da especificidade do tratamento conferido às chamadas operações com “mercadorias digitais”. Em que pese a cláusula primeira do respectivo convênio tratar das mesmas atividades contempladas pelo Convênio ICMS n. 181/2005, a cláusula quarta indica o claro objetivo de alcançar as pessoas jurídicas que desenvolvem atividade de *streaming*:

“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 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*

⁴³ PISCITELLI, T.; e CANEN, D. Taxation of cloud computing in Brazil: legal and judicial uncertainties. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018, p. 75.

que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada.”.

A partir da edição desses convênios e com base na recente manifestação do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI n. 1.945, os Estados passaram a incorporar a cobrança de ICMS sobre tais atividades em sua legislação interna. O Estado de São Paulo editou inclusive a Portaria Normativa CAT n. 04/2017 reitereando a orientação para a cobrança de ICMS relativo às operações envolvendo a comercialização de *software* por qualquer meio, inclusive *download*.

Ocorre que a própria constitucionalidade da edição dos referidos convênios é objeto de discussão. Afinal, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal, caberia à lei complementar – e não a convênios editados pelo CONFAZ – solucionar o conflito de competência entre Estados e Municípios para cobrança do tributo, assim como definir a base de cálculo, o fato gerador e contribuintes responsáveis pelo recolhimento do tributo⁴⁴. A esse respeito, vale referir que foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958 questionando dispositivos do Convênio n. 106/2017 que tratavam da forma de repartição da arrecadação incidente sobre a comercialização dos *softwares* pela via eletrônica e da fixação dos contribuintes e responsáveis pelo recolhimento do ICMS.

Contudo, mesmo superada essa relevante questão, cumpre referir que a definição da materialidade do ICMS enquanto operação de circulação de *mercadorias* que envolva a *transferência da titularidade* desses bens sugere que as atividades de *streaming* não estariam sujeitas à tributação, por duas razões distintas.

Em primeiro lugar, o conteúdo digital transferido por meio das atividades de *streaming* não é uma “mercadoria” tributável pelo ICMS. Isso porque a atividade de transmissão eletrônica de dados não envolve a comercialização de um bem corpóreo – mercadoria –, mas a cessão do direito de uso ou fruição de conteúdo audiovisual. Ao tratar especificamente dos *softwares*, Carrazza destaca que, por se tratar de *bens incorpóreos* decorrentes de trabalho intelectual, tais atividades contariam com a proteção jurídica dispensada aos direitos autorais⁴⁵. Quer isso dizer que o negócio jurídico subjacente à operação diz respeito à cessão de uso do conteúdo disponibilizado pela plataforma digital aos seus assinantes. Tais considerações são igualmente aplicáveis para as atividades de *streaming*, que envolvem a disponibilização de conteúdo audiovisual por meio eletrônico. Partindo da premissa de que o significado normativo de *mercadoria* incorporado pela regra constitucional de competência do ICMS envolve a comercialização de bem corpóreo, não haveria que se falar na tributação das atividades de *streaming* que têm por objeto um bem imaterial cujo direito de uso é cedido de modo temporário e oneroso ao consumidor por meio da utilização de uma rede de dados.

⁴⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Recent developments in Brazil regarding the indirect taxation of services in the digital economy. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, 2018, p. 171.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 190.

Nesse sentido, cumpre referir que a interpretação atribuída pelo Supremo Tribunal Federal à regra constitucional de imunidade tributária relativa às operações que tinham como objeto a comercialização de *livros eletrônicos* não se aplica à situação ora examinada⁴⁶. Naquela oportunidade, o Tribunal recorreu a uma *interpretação teleológica* orientada ao valor subjacente à respectiva regra de *imunidade*, em consonância com a finalidade objetivada pelo constituinte de afastar a tributação incidente sobre a cultura a fim de *promover a realização de direitos fundamentais* do contribuinte. Já na situação ora examinada, a redefinição do significado de mercadoria levaria à ampliação do poder de tributar exercido pelo Estado de modo a promover a restrição a um direito fundamental do contribuinte. Considerando, portanto, que a interpretação pretendida levaria à ampliação do exercício do poder de tributar, objeto de limitações rígidas no texto constitucional, verifica-se a impossibilidade de utilizar a mesma argumentação para defender a “mutação” da respectiva regra constitucional de competência tributária.

E, em segundo lugar, mesmo que se admitisse a transmissão eletrônica de dados como uma mercadoria, ainda assim não seria devida a incidência de ICMS, tendo em vista a inexistência de circulação jurídica – transferência de titularidade – dos respectivos bens digitais. Conforme referido anteriormente, a circulação exigida pela materialidade do ICMS não é meramente a circulação física do bem. O fato gerador do ICMS demanda a transferência de titularidade do bem comercializado por meio de um negócio jurídico de compra e venda.

Ocorre que, em se tratando de bens imateriais decorrentes de produção intelectual, o negócio jurídico subjacente à operação corresponde ao licenciamento ou cessão do direito de uso do conteúdo disponibilizado. Assim como ocorre com os *softwares*, as atividades de *streaming* envolvem a disponibilização de um bem imaterial – conteúdo audiovisual – objeto de trabalho intelectual protegido por regras específicas relativas à propriedade intelectual. Como bem aponta Carrazza, tais modalidades de direito intelectual possuem a proteção jurídica dispensada aos direitos autorais, sendo objeto de contratos de licença de uso, nos termos dos arts. 2º e 9º da Lei n. 9.609/1998 e arts. 7º e 28, inciso XII, da Lei n. 9.610/1998⁴⁷.

É dizer, não há troca de titularidade que caracterize uma efetiva circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Os contratos de licença possibilitam ao usuário (licenciado) o direito de uso do produto criado pelo licenciador, sem, no entanto, ocorrer a transferência da propriedade intelectual dos direitos imateriais. Para as atividades ora analisadas (*streaming*), quer isso dizer que sequer é possível haver a transferência de titularidade que integra o núcleo da ma-

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. ISS: o conceito de “serviços” na jurisprudência do STF. As sentenças manipulativas e a divisão de poderes. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; e RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. p. 361.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 176-177.

terialidade do ICMS estabelecida pela regra constitucional de competência do imposto, tendo em vista que a disponibilização do conteúdo é temporária e sem pretensão de definitividade.

2.3. As atividades de streaming e perspectivas de tributação

O exame acima realizado a respeito da natureza das atividades de *streaming*, que concluiu pela impossibilidade do seu enquadramento nas regras constitucionais de competências tributárias existentes, não afasta a possibilidade de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal venha a se firmar em sentido diverso. Nesse sentido, importa referir que, caso venha a ser admitida a utilização de tipos pelo texto constitucional, as regras de competência tributárias atualmente existentes poderão ensejar a tributação das atividades de *streaming* que, sem nenhuma dúvida, são indicativas de capacidade contributiva.

Entretanto, caso isso se confirme, há pelo menos dois aspectos a serem considerados. Em primeiro lugar, a premissa de que a Constituição Federal tenha adotado expressões fluidas para a definição das materialidades tributárias implica também o reconhecimento de que tais realidades econômicas poderiam interpenetrar-se. Ou seja, a definição de “serviços tributáveis” e de “operações de circulação de mercadorias” poderiam ser estendidas pelo legislador complementar de maneira tal que surgiriam hipóteses de sobreposição total de competências tributárias. Em tais situações cabe o questionamento sobre qual seria o critério adotado para a resolução de conflitos de competência tributária.

As atividades de *streaming* são exemplificativas dessa potencial bitributação. De um lado, partindo da premissa de que os serviços tributáveis compreendem toda e qualquer atividade indicativa de capacidade contributiva que produza uma utilidade ao consumidor, estaria preenchida a hipótese de incidência do ISSQN. De outro lado, partindo da premissa de que mercadorias não precisam ser bens corpóreos nem envolver a transferência da sua titularidade, o conteúdo disponibilizado pelas plataformas de *streaming* também estaria sujeito à tributação pelo ICMS. Com isso quer-se apenas destacar que o entendimento de que toda e qualquer manifestação de riqueza deve necessariamente ser tributada e de que as materialidades previstas pelo texto constitucional admitem interpretação orientada às realidades econômicas subjacentes aos negócios jurídicos realizados pode aumentar ainda mais os conflitos de competência já verificados, em razão do surgimento de novos negócios em decorrência do desenvolvimento tecnológico.

Em segundo lugar, a premissa de que a Constituição Federal atribui competência aos entes federados por meio de tipos – e não conceitos – envolve o reconhecimento de que cabe ao legislador complementar a definição das materialidades dos tributos previstos pelas regras de competência tributárias. Portanto, reconhece-se à lei complementar o papel que lhe foi atribuído pelo texto constitucional para dispor sobre conflitos de competência, nos termos do art. 146, inciso I. Como bem destaca Schoeuri, nesse sentido, caberia ao legislador complementar

expressar por meio de definições precisas os limites da materialidade de cada tributo contempladas tipologicamente no texto constitucional⁴⁸.

Nesses termos, especificamente no que diz respeito às atividades de *streaming*, deve prevalecer a opção que o legislador complementar fez de incluir tais atividades na competência tributária dos Municípios, nos termos do item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 157/2016. À primeira vista, isso significaria que o legislador complementar fez uma opção política por atribuir aos Municípios a competência tributária para a tributação dessas manifestações de riqueza. Entretanto, cumpre questionar qual seria a solução a ser adotada, caso a Lei Complementar n. 87/1996 viesse a ser alterada – também pelo legislador complementar – e passasse a prever a tributação pelo ICMS de mercadorias ou bem digitais, ainda que não sem transferência de titularidade. Em tal cenário, o legislador complementar teria definido duas materialidades inteiramente sobrepostas, de maneira que não seria possível atribuir prevalência de uma lei sobre a outra, já que ambas estariam definindo a materialidade dos respectivos tributos e resolvendo conflitos de competência tributária.

Antes que se afirme que eventual conflito dessa natureza deveria ser resolvido pelo Supremo Tribunal Federal, cabe um questionamento adicional: se é o legislador complementar que define a materialidade dos tributos elencados pelas regras de competência tributária, o Supremo Tribunal Federal ainda teria competência jurisdicional para analisar referido conflito? Em outras palavras, partindo da premissa teórica de que as regras de competência tributária veiculam tipos que – por definição – devem ser objeto de especificação pelo legislador complementar, a eventualidade de que o mesmo legislador complementar estabeleça materialidades conflitantes entre dois diferentes tributos acarretaria violação ao texto constitucional? Ou a adoção de tipos compromete o próprio controle jurisdicional sobre a materialidade dos tributos?

Essas e outras questões ainda devem ser enfrentadas com maior vigor a fim de que se possa oferecer uma solução conclusiva para o conflito de competências tributárias verificado no ordenamento jurídico brasileiro a partir da adoção de uma premissa teórica orientada por tipos e não conceitos.

Conclusão

As considerações anteriores evidenciam que a interpretação dos termos e expressões empregados pelas regras constitucionais de competência tributária seguem sendo objeto de muito debate no âmbito doutrinário e também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Se, de um lado, recentes decisões do Tribunal sugeriram que o âmbito material de incidência do ISSQN e do ICMS contemple realidades econômicas que não necessariamente se harmonizam com

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 276.

definições de Direito Privado – o que permitiria sua adaptação aos negócios jurídicos realizados no âmbito da chamada economia digital –, de outro lado, o Tribunal segue proferindo decisões que enfatizam aspectos jurídicos em detrimento de elementos econômicos para a definição das materialidades previstas no texto constitucional.

Em especial, vale fazer referência ao recente julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 574.706, em que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de violação ao *conceito constitucional de receita bruta*. E pelos mesmos Ministros que anteriormente já haviam se pronunciado pela existência de tipos no texto constitucional. Ou seja, não é possível identificar uma premissa teórica clara nas decisões do Tribunal, que ora se inclinam pela adoção de *tipos*, ora pela adoção de *conceitos*, na delimitação das competências tributárias. Nessas condições não causam qualquer surpresa os conflitos existentes entre Estados e Municípios para a tributação de atividades relacionadas à economia digital e, em especial, as atividades de *streaming*.

Contudo, partindo da premissa teórica de que o texto constitucional definiu as materialidades dos tributos mediante a adoção de conceitos, pelos quais são estabelecidas balizas constitucionais que devem ser observadas pelo legislador na conformação de cada tributo, então verifica-se que as atividades de *streaming* não estão contempladas nem pela competência tributária dos Estados, nem pela competência tributária dos Municípios.

De um lado, não há incidência do ISSQN, porque as atividades de *streaming* envolvem a disponibilização de conteúdo audiovisual a um universo de assinantes, isto é, representam verdadeira cessão de uso desse conteúdo por tempo determinado. Tais atividades, portanto, não envolvem uma obrigação de fazer como resultado, ainda que atividades-meio possam se mostrar necessárias no desenvolvimento das respectivas atividades. Nesses termos, considerando o conceito de serviço tributável incorporado pelo texto constitucional, não há que se falar na incidência do imposto municipal sobre tais atividades. E, de outro lado, não há incidência do ICMS, pois o objeto da operação não envolve uma mercadoria, entendida como um bem corpóreo objeto destinado ao comércio. Ainda que essa distinção fosse ultrapassada, tampouco haveria que se falar na ocorrência de uma transferência de titularidade do conteúdo audiovisual disponibilizado por meio da atividade de *streaming*. Com efeito, havendo disponibilização temporária, a atividade em questão assemelha-se à locação de conteúdo, razão pela qual não há que se falar na incidência do imposto estadual.

Para que os negócios jurídicos complexos surgidos em decorrência do desenvolvimento de novas tecnologias sejam abrangidos por alguma norma de tributação, como parece ser a preocupação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, indispensável que a União Federal exerça sua competência tributária residual, prevista no art. 154, inciso I. O exercício de competência tributária fora das

materialidades previstas pelas regras constitucionais de competência tributária já existentes não deve ser admitido com base apenas na atrativa manifestação de riqueza evidenciada pelas atividades de *streaming*. Decisivo é que a qualificação jurídica dessas atividades encontre correspondência nas materialidades dispostas no texto constitucional.

Referências bibliográficas

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. ISS: o conceito de “serviços” na jurisprudência do STF. As sentenças manipulativas e a divisão de poderes. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; e RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. (p. 359-369).
- ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* v. 25/26. São Paulo: RT, 1983.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143. São Paulo: Dialética, 2007.
- BARRETO, Aires F.; e BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: delimitação da competência impositiva. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET*. São Paulo: Noeses, 2005. (p. 509-530).
- _____. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)* v. 45, p. 99-112, 2016.
- _____. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; BREYNER, Frederico Menezes; e LOBATO, Valter de Souza (org.). *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária (distinguishing e overruling)*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.
- GODOI, Marciano Seabra de. Recent developments in Brazil regarding the indirect taxation of services in the digital economy. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, 2018.

- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975.
- PISCITELLI, T.; e CANEN, D. Taxation of cloud computing in Brazil: legal and judicial uncertainties. *Bulletin for International Taxation* v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018.
- POZVEK, Marusa. VAT in Digital Electronic Commerce. *InterEULawEast: Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations* v. 4, n. 1, p. 37-54, 2017.
- SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e *streaming*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 3, n. 11, p. 119-135, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- _____. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 9., 2012, São Paulo. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. (p. 679-701)
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.