**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAÍ – UNIDAVI**

**DANIELA LAMIN**

**A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE *STREAMING*: ICMS OU ISS?**

**RIO DO SUL**

**2023**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAÍ – UNIDAVI**

**DANIELA LAMIN**

**A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE *STREAMING*: ICMS OU ISS?**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Orientador(a): Prof. Dr. Joacir Sevegnani

**RIO DO SUL**

**2023**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESELVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada **“A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE *STREAMING*: ICMS OU ISS?”**, elaborada pela acadêmica DANIELA LAMIN, foi considerada

( ) APROVADA

( ) REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Profa. Vanessa Cristina Bauer

Coordenadora do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul, 2023.

**Daniela Lamin**

**Acadêmica**

Dedico este trabalho à minha família, devido ao apoio e à paciência com que me esperam, após longos momentos de ausência.

**AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, primordialmente, por ser a base de tudo em minha vida a qual me deu discernimento e sabedoria para continuar nesse propósito.

À minha família que apesar de todos os obstáculos esteve comigo nessa batalha, sempre torcendo por mim.

Às minhas filhas Laura e Laíza, razões do meu viver e da vontade de cada dia querer ser uma pessoa melhor.

Ao meu orientador Joacir Sevegnani em que me instruiu com excelência e todo amor para que houvesse a conclusão desta monografia.

“A persistência é o caminho do êxito.” (Charles Chaplin)

rol de categorias

Rol de categorias que Daniela Lamin considera estratégicas à compreensão do seu trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

**Imposto**

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.[[1]](#footnote-1)

**Tributo**

Tributo é 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.[[2]](#footnote-2)

***Streaming***

*Streaming* ou *streaming* de mídia é uma técnica para transferir dados de forma que sejam processados como um único e contínuo pacote. [...] Com o *streaming*, o navegador do usuário ou programa de leitura pode dar início à visualização dos dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.[[3]](#footnote-3)

**RESUMO**

O consumo de conteúdos audiovisuais foi revolucionado pela tecnologia de *streaming*, que tem crescido em popularidade com o aumento do acesso à internet e o surgimento de diversas plataformas. No entanto, essa demanda crescente tem gerado questionamentos sobre a tributação adequada para esses serviços. Este trabalho de curso visa analisar a tributação para as plataformas de *streaming*, considerando suas características, os diferentes impostos que podem incidir sobre eles, a legislação e jurisprudência existentes sobre o assunto, verificar qual é o melhor modelo de tributação para as plataformas digitais de *streaming*. Analisar as características do streaming, identificando seu histórico e suas peculiaridades; investigar os diferentes impostos que podem incidir sobre os serviços de streaming, sendo eles ICMS e ISS; realizar um estudo da legislação e jurisprudência brasileiras que tratam da tributação de serviços de streaming, identificando os principais posicionamentos sobre o assunto. A importância do tema se dá pela falta de clareza e uniformidade na legislação tributária sobre o assunto, gerando insegurança jurídica tanto para empresas quanto para consumidores. A pesquisa utiliza o método indutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica. O Supremo Tribunal Federal caminha no sentido da tributação pelo ISS, que é de competência municipal. O *streaming* é considerado uma utilidade adicionada à rede de comunicação e pode ser tributado pelo ISS, assim como outras atividades empresariais que produzem serviços ou bens intangíveis. Entretanto essa tributação ainda é alvo de debate e a legislação tributária precisa ser atualizada para contemplar as particularidades desse modelo de negócio, definindo com clareza qual imposto deve incidir sobre esses serviços.

**Palavras-chave:** competência;*streaming*; tributação.

**ABSTRACT**

The consumption of audiovisual content has been revolutionized by streaming technology, which has grown in popularity with the increase in internet access and the emergence of various platforms. However, this growing demand has raised questions about the appropriate taxation for these services. This coursework aims to analyze the taxation for streaming platforms, considering their characteristics, the different taxes that may apply to them, the existing legislation and jurisprudence on the subject. The overall objective is to determine the best taxation model for digital streaming platforms. The specific objectives are to analyze the characteristics of streaming, identifying its history and peculiarities; investigate the different taxes that may apply to streaming services, including ICMS and ISS; and conduct a study of Brazilian legislation and jurisprudence on the taxation of streaming services, identifying the main positions on the subject. The importance of the topic is due to the lack of clarity and uniformity in tax legislation on the subject, creating legal uncertainty for both companies and consumers. The research uses the inductive method and bibliographic research technique. The Brazilian Supreme Court is moving towards taxation through the ISS, which is a municipal competence. Streaming is considered an added utility to the communication network and can be taxed through the ISS, as well as other business activities that produce intangible services or goods. However, this taxation is still a subject of debate, and tax legislation needs to be updated to address the specificities of this business model, defining clearly which tax should apply to these services.

**Keywords**: competence; streaming; taxation.

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**§**  Parágrafo

**Art.** Artigo

**Arts**  Artigos

**CF** Constituição Federal

**CTN** Código Tributário Nacional

**ICMS** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**ISS** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

**LC** Lei Complementar

**RE** Recurso Extraordinário

**STF** Supremo Tribunal Federal

**STJ** Superior Tribunal de Justiça

**SUMÁRIO**

[INTRODUÇÃO 13](#_Toc134626648)

[1 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE *STREAMING* 15](#_Toc134626649)

[1.1 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS 15](#_Toc134626650)

[1.2 AS PLATAFORMAS DE *STREAMING* NO BRASIL 19](#_Toc134626651)

[2 o icms e o iss no âmbito DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 25](#_Toc134626652)

[2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 25](#_Toc134626653)

[2.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS E O ISS 29](#_Toc134626654)

[2.2.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS 29](#_Toc134626655)

[2.2.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO 33](#_Toc134626656)

[3 DISCUSSÃO SOBRE APLICAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO AO *STREAMING* 37](#_Toc134626657)

[3.1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 VERSUS O CONVÊNIO CONFAZ Nº 106/2017 38](#_Toc134626658)

[3.2 O *STREAMING* SOB A ÓTICA DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA 40](#_Toc134626659)

[CONSIDERAÇÕES FINAIS 47](#_Toc134626660)

[REFERÊNCIAS 49](#_Toc134626661)

# INTRODUÇÃO

O *streaming* é uma tecnologia que revolucionou a maneira como são consumidos conteúdos audiovisuais na atualidade e tem se popularizado cada vez mais, principalmente com o crescimento do acesso à internet e o surgimento de diversas plataformas de conteúdo. Essa crescente demanda tem gerado diversos questionamentos em relação à aplicação de impostos sobre esses serviços.

Diante disso, o objeto desse trabalho de curso é a tributação adequada para as plataformas digitais de *streaming*, considerando as características desse tipo de serviço, os diferentes impostos que podem incidir sobre ele, a legislação e jurisprudência existentes sobre o assunto.

O seu objetivo institucional é a produção do Trabalho de Curso como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI.

O objetivo geral deste trabalho de curso é verificar qual é o melhor modelo de tributação para as plataformas digitais de *streaming*.

Os objetivos específicos são: a) Analisar as características do *streaming*, identificando seu histórico e suas peculiaridades; b) Investigar os diferentes impostos que podem incidir sobre os serviços de *streaming*, sendo eles ICMS e ISS; c) Realizar um estudo da legislação e jurisprudência brasileiras que tratam da tributação de serviços de *streaming*, identificando os principais posicionamentos sobre o assunto.

Na delimitação do tema levanta-se o seguinte problema: Qual a tributação adequada para as plataformas digitais de *streaming*?

Para o equacionamento do problema levantam-se as seguinte hipóteses: a primeira hipótese é que a tributação adequada para o *streaming* seria o ICMS. Outra hipótese é que a tributação cobrada para as plataformas *streaming* deve ser o ISS.

Para a elaboração desse estudo foi utilizado o método indutivo, bem como a técnica de pesquisa bibliográfica.

Justifica-se a importância do tema ao perceber a relevância do tema em discussão, visto que a crescente expansão das plataformas de *streaming* tem gerado discussões acerca da tributação adequada a ser aplicada a esses serviços. A falta de clareza e uniformidade na legislação tributária sobre o tema tem gerado insegurança jurídica tanto para as empresas quanto para os consumidores. Portanto, são necessários estudos sobre as hipóteses de tributação adequada para as plataformas digitais de *streaming*, a fim de contribuir para o debate. Além disso, a pesquisa poderá servir de referência para acadêmicos, operadores do direito e demais interessados no assunto.

Principia–se, no Capítulo 1, contextualizando o *streaming*, explicando do que se trata, conceitos, como surgiu e como se desenvolveu pelas últimas décadas. Ainda nesse capítulo, são apresentados os *streamings* mais utilizados atualmente no Brasil.

O Capítulo 2 trata do ICMS E do ISS no âmbito do sistema tributário nacional. Para isso, esclarece o que é sistema e sistema tributário, observando a divisão constitucional das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em seguida, são apresentados o ICMS e o ISS, que são os impostos que entram na discussão sobre a incidência dos serviços de *streaming*. São explicados os conceitos e a legislação aplicáveis a cada imposto.

Por fim, o Capítulo 3 aborda a discussão sobre a aplicação de tributação ao *streaming*, discutindo as controvérsias e legislações conflitantes, especialmente a Lei Complementar nº 157/2016, que adiciona o *streaming* à lista de serviços tributáveis pelo ISS e o Convênio Confaz nº 106/2017, aprovado pelos estados a fim de incluir, dentre outras atividades, as plataformas de *streaming* como sujeitas à cobrança do ICMS. Para buscar respostas a esse confronto fiscal, o capítulo apresenta as principais jurisprudências a respeito, bem como entendimentos doutrinários pertinentes ao tema, buscando soluções que sejam justas e compatíveis com a realidade tecnológica atual.

**CAPÍTULO 1**

# 1 CONTEXTUALIZAÇÃO ACERCA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE *STREAMING*

## 1.1 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

A origem das plataformas digitais remonta ao desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação e à popularização da internet na década de 1990.

Conforme ocorreu a popularização no uso da internet, que ganhou cada vez mais impulso com a melhora de suas conexões e a modernização dos dispositivos de operação, foram sendo elaboradas novas tecnologias, inclusive relacionadas ao compartilhamento de informações e conteúdos através da rede. Isso levou ao surgimento de novos modelos de distribuição de conteúdos audiovisuais, caracterizados pela rapidez e autonomia proporcionadas ao usuário, que gradualmente foram substituindo as formas tradicionais de sinais, a exemplo da televisão e do rádio.[[4]](#footnote-4) É certo que essas formas tradicionais ainda são utilizadas, mas no mundo atual o que cresce é uma demanda por modelos de distribuição de conteúdo cada vez mais modernos.

A revolução tecnológica foi tão significativa que muitos doutrinadores a classificaram como a quinta geração ou dimensão dos Direitos Humanos, embora nem todos concordem pacificamente. Essa categoria inclui direitos como o acesso à informação cibernética, a proteção do direito à honra e à imagem na realidade virtual e a defesa da dignidade da pessoa humana, que agora também é protegida no ambiente virtual devido ao uso massivo e exponencial da internet. Com o surgimento de tecnologias cada vez mais avançadas, há impactos sociais e jurídicos diversos a serem considerados.[[5]](#footnote-5)

O reconhecimento dessa dimensão tecnológica é crucial em um mundo cada vez mais conectado e dependente de tecnologia. A evolução das tecnologias da informação e comunicação trouxe inúmeras possibilidades, mas também desafios e riscos. Nesse contexto, é fundamental que as legislações estejam atualizadas e preparadas para lidar com as transformações trazidas.

Para compreender do que se tratam os serviços de *streaming* é importante observar alguns conceitos.

Conforme a definição trazida pelo *Cambridge Dictionary*, o termo *streaming* tem significado de: “A atividade de ouvir ou assistir som ou vídeo diretamente da internet”[[6]](#footnote-6) (tradução nossa)

No Brasil, a nomenclatura adotada para se referir ao *streaming* foi a mesma, traduzindo o termo de forma literal para o português como "serviços de *streaming*”, que dizem respeito a um processo em que informações são transmitidas em um fluxo contínuo e não ficam armazenadas no dispositivo receptor, permitindo que o conteúdo seja consumido imediatamente após a solicitação de transferência. Embora o *streaming* envolva uma pequena parcela de download, o conteúdo transferido é usado apenas para remontar e reproduzir o áudio ou vídeo em tempo real, não sendo mantido no dispositivo físico.[[7]](#footnote-7)

Já conforme uma conceituação mais completa:

*Streaming* ou *streaming* de mídia é uma técnica para transferir dados de forma que sejam processados como um único e contínuo pacote. Tecnologias de *streaming* estão ficando cada vez mais importantes com o crescimento da Internet por que a maioria dos usuários não possui acesso o suficiente para fazer download de arquivos grandes em multimídia rapidamente. Com o *streaming*, o navegador do usuário ou programa de leitura pode dar início à visualização dos dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.[[8]](#footnote-8)

Observados esses conceitos, também faz-se necessário esclarecer de qual maneira surgiu essa tecnologia e quais são suas vantagens em relação às tecnologias tradicionais que eram mais utilizadas até seu surgimento.

O surgimento do *streaming* é um marco importante na história da tecnologia, que mudou completamente a forma como são consumidos conteúdo de áudio e vídeo, e está relacionado principalmente com a popularização da internet e evolução das tecnologias de transmissão de dados.

No contexto de inovação digital e avanços da internet e tecnologia surgiu o *streaming*, uma tecnologia relativamente nova que utiliza da internet para distribuir conteúdo de áudio e vídeo. É vantajosa por transmitir informações multimídia diretamente entre rede de computadores, o que dispensa a necessidade de download, ou seja, o usuário pode aproveitar os conteúdos sem precisar transmiti-los para a plataforma de reprodução, por exemplo, o celular ou computador. Trata-se de um fluxo de mídia, ou uma transmissão contínua de dados, permitindo que o consumo do conteúdo ocorra em tempo real em relação à sua transmissão. [[9]](#footnote-9)

Ao buscar sobre a origem do *streaming*, nota-se que não existem dados que informem uma data precisa, já que é uma tecnologia que foi se desenvolvendo gradativamente. Ainda assim, é possível ter uma noção geral do período no qual surgiram os primeiros passos desse tipo de serviço.

Embora seja difícil determinar com precisão o momento exato em que a tecnologia de *streaming* foi criada, a patente de George O. Squier sobre um sistema de transmissão e distribuição de sinais elétricos, datada de 24 de junho de 1922, é frequentemente mencionada como o precursor dessa tecnologia. A patente foi adquirida pela *North American Company*, que fundou a *Wired Radio* Inc. Embora a tecnologia desenvolvida por Squier não tenha sido exatamente o *streaming* como conhecemos hoje, ela serviu como base técnica para o que viria a ser chamado de *Muzak* em 1934 - a primeira tecnologia de fluxo contínuo de música para clientes comerciais, representando uma grande inovação para a época.[[10]](#footnote-10)

Foi somente a partir da década de 90 que surgiram as primeiras transmissões de mídia bem-sucedidas entre sistemas computadorizados, o que deu origem ao que hoje é conhecido como *streaming*. Mesmo assim, não existe um consenso claro sobre qual foi a primeira transmissão bem-sucedida de acordo com os moldes contemporâneos.[[11]](#footnote-11)

Conforme as tecnologias tradicionais de transmissão de áudio e vídeo foram se tornando obsoletas, o *streaming* foi ganhando espaço por ser diferente dos downloads, já que é uma transmissão contínua de informações que não é mantida pelo receptor do sinal e pode ser consumida instantaneamente após a solicitação de transferência. No *streaming*, uma parte do conteúdo é baixada apenas para ser reconstruída, convertida em áudio ou vídeo e consumida no momento da transmissão. Além disso, nenhum dado fica armazenado no dispositivo receptor, assim como os sinais recebidos por aparelhos de TV ou rádio, não há armazenamento de mídia física.

Assim, essa tecnologia revolucionou a forma de consumir conteúdo audiovisual e de áudio, trazendo mais praticidade e comodidade para os usuários, já que permite que assistam a filmes, séries, documentários e outras formas de entretenimento em tempo real, sem a necessidade de esperar pelo download completo do arquivo.

Desse modo: “o *streaming* apresenta-se como uma operação de mão dupla. A informação transmitida chega ao usuário em pedaços, ao mesmo tempo em que é remontada e apresentada a ele, já convertida em áudio e/ou vídeo”.[[12]](#footnote-12) Esse é um exemplo de como a tecnologia pode transformar a maneira como consumimos informação e entretenimento.

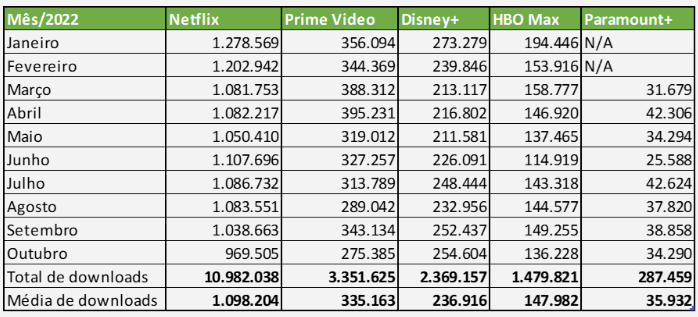
Em seu funcionamento, ocorre principalmente uma cessão de direitos de uso de obras de áudio e/ou vídeo, juntamente com outras utilidades, que variam de acordo com a plataforma. Não há transferência de propriedade ou de direitos de uso perpétuos, uma vez que geralmente a empresa de *streaming* não detém a propriedade dos conteúdos cedidos ao assinante. O negócio jurídico realizado é a disponibilização de conteúdo de áudio e/ou vídeo em um ambiente virtual em troca de um pagamento periódico do preço. Essa disponibilização supõe que o assinante tenha acesso à internet.[[13]](#footnote-13)

O *streaming* tem transformado a maneira como as pessoas consomem conteúdo audiovisual, permitindo uma maior autonomia ao usuário e a libertação das grades de programação predefinidas. Essa tecnologia tem chamado a atenção de empresas e atraído cada vez mais usuários, resultando na substituição dos meios tradicionais de consumo de mídia, redirecionando o consumo da TV para dispositivos móveis. As emissoras de TV aberta e por assinatura também estão se adaptando a essa nova realidade, lançando suas próprias plataformas de *streaming* para compartilhar seus conteúdos online.[[14]](#footnote-14)

## 1.2 AS PLATAFORMAS DE *STREAMING* NO BRASIL

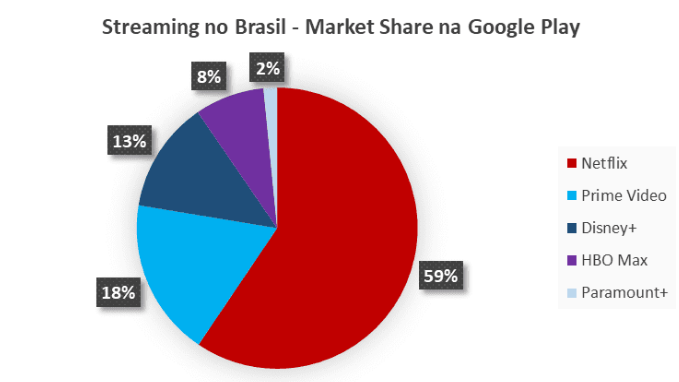
Conforme dados da pesquisa "*Video Viewers* 2017" da Google, a grande maioria dos brasileiros (86%) assiste a vídeos online, e esse consumo tem aumentado ano após ano. Em 2017, o tempo médio semanal dedicado a mídia via *streaming* foi de aproximadamente 38 horas, representando um aumento de 30% em relação a 2014, enquanto o tempo gasto assistindo TV permaneceu estável. Além disso, a pesquisa mostrou que 56% dos brasileiros passam mais tempo assistindo conteúdo online do que assistindo à TV, devido à maior flexibilidade e acesso a conteúdo exclusivo disponível na internet.[[15]](#footnote-15)

Um levantamento realizado em 2022 demonstrou quais os serviços de *streaming* mais utilizados no Brasil, sendo possível visualizar os resultados através do quadro 1:

**Quadro 1** – Principais aplicativos de *streaming* no Brasil

Fonte: Mobiletime (2022)

Observando o quadro, percebe-se que os aplicativos mais baixados no Brasil são, respectivamente: Netflix, Prime Video, Diney+, HBO Max e Paramount+. Chama a atenção que a Netflix lidera disparado o mercado nacional, o que fica ainda mais evidente ao observar a figura 1:

**Figura 1** – Aplicativos de *Streaming* mais baixados no Brasil

Fonte: Mobiletime (2022)

Assim fica ainda mais claro que mesmo somando os outros quatro aplicativos mais baixados no Brasil, o valor ainda corresponde a uma quantia menor de downloads do que a *Netflix* sozinha.

Uma das possibilidades para explicar esse domínio é que o aplicativo da *Netflix* foi lançado no Brasil muito tempo antes das outras, no ano de 2011, enquanto os outros serviços somente foram lançados no Brasil a partir de 2016[[16]](#footnote-16), tendo uma trajetória diferente de cada um dos outros aplicativos que estão no *ranking* e devem ser apresentados isoladamente.

A empresa Netflix foi fundada em 1997 por Reed Hastings e Marc Randolph na cidade de Los Gatos, Califórnia, nos Estados Unidos da América. Inicialmente, a Netflix oferecia vendas e aluguéis de DVDs pela internet, aproveitando-se da praticidade e leveza deste formato para enviá-los pelo correio aos compradores/locadores. Isso era especialmente conveniente em comparação com as fitas de videocassete, que eram mais volumosas e pesadas. Com o avanço das tecnologias de informática e cibernética, os hábitos de consumo de conteúdo midiático passaram por mudanças significativas, com o aumento do acesso à internet em lares e o aumento da velocidade de conexão, tornando os downloads e o consumo de conteúdo online mais populares.[[17]](#footnote-17)

A falta de familiaridade com essas novas operações muitas vezes levava a problemas como vírus cibernéticos, acesso a conteúdo ilegal e pirataria virtual. No entanto, em 2007, a *Netflix* percebeu essa mudança de cenário e a necessidade de uma alternativa segura para o consumo de conteúdo online. Assim, a empresa passou a oferecer conteúdo online, introduzindo o uso do *streaming* e revolucionando a maneira como os usuários assistiam a filmes e séries de TV em seus computadores pessoais, de forma instantânea e prática.[[18]](#footnote-18)

Ou seja, a *Netflix* foi a pioneira em trazer a locação de filmes e séries de TV para o mundo digital, permitindo que as pessoas assistissem a conteúdo em suas próprias casas, em seus próprios horários, sem precisar ir a uma locadora física ou esperar pela exibição na TV. Além disso também foi uma das grandes responsáveis pela popularização do *streaming*, que hoje é amplamente utilizado por várias outras empresas.

Nos seus termos de uso, a *Netflix* define a si mesma como um "serviço". Com o objetivo de estabelecer os limites do que essa palavra abrange, a empresa esclarece que os termos relacionados ao seu serviço se referem ao serviço que oferece, que permite a busca e reprodução de filmes e séries, além de incluir todas as suas funcionalidades e recursos do site.[[19]](#footnote-19)

A Netflix se destaca em comparação a outros serviços de *streaming* por causa de sua estratégia de investir em produções originais de séries, filmes e documentários. Dessa forma, a empresa deixou de ser somente uma plataforma que oferece e reproduz conteúdo para se tornar também uma distribuidora de seu próprio conteúdo audiovisual. Essa abordagem tem sido bem-sucedida e permitiu que a empresa se diferenciasse da concorrência, atraindo um público fiel e engajado.[[20]](#footnote-20)

A *Amazon Prime Video* é outra plataforma que tem ganhado destaque no mercado. A *Amazon* lançou sua plataforma em 2006, originalmente chamada de *Amazon Unbox*, e depois renomeada como *Amazon Prime Video*. Da mesma forma que a *Netflix*, a *Amazon* tem investido na criação de conteúdo original desde 2013. No entanto, há diferenças significativas entre as duas empresas. Enquanto a *Netflix* se concentra exclusivamente no serviço de *streaming* de conteúdo audiovisual, a *Amazon Prime Video* faz parte da *Amazon*, uma das maiores empresas varejistas do mundo.[[21]](#footnote-21)

Atualmente “a Amazon Prime Video está disponível em mais de 22 países e possui mais de 200 milhões de assinantes e tem sido a principal concorrente da Netflix nos últimos anos”[[22]](#footnote-22). A página inicial da *Prime Video* é semelhante à da *Netflix*, com abas de navegação na parte superior e um ícone de busca para procurar conteúdo específico. No entanto, a *Prime Video* tem uma desvantagem em relação à comunicação digital com seu público, já que não é presente nas redes sociais oficiais.[[23]](#footnote-23)

A presença nas redes sociais se tornou cada vez mais importante para as empresas, pois permite uma comunicação mais próxima e direta com o público-alvo, então a *Prime Video* possui essa desvantagem em relação à líder. Ainda assim, frisa-se que a *Amazon* é uma empresa bem estabelecida e reconhecida no mercado global, o que pode compensar parcialmente essa desvantagem.

A *Walt Disney Company* é uma referência na indústria do entretenimento, atuando em diversos setores, como a indústria audiovisual, mídia, parques de diversões e resorts.[[24]](#footnote-24) Trata-se de uma empresa renomada e influente na indústria do entretenimento, e uma marca que é amplamente reconhecida e admirada em todo o mundo, influenciando o comportamento dos consumidores.

A empresa entrou no mercado de *streaming* com a Disney+ no final de 2019. Sua plataforma de *streaming* oferece conteúdo original da *Disney, Marvel, Lucasfilm, Pixar, National Geographic* e todo o conteúdo da *20th Century Fox*. Atualmente a Disney+ está atualmente disponível em 61 países em todo o mundo e possui mais de 118 milhões de assinantes, o que demonstra sua força no mercado de *streaming*.[[25]](#footnote-25)

A *HBO* é uma empresa americana que foi fundada em 1972 e é considerada pioneira na indústria da televisão por assinatura. A empresa pertence à *AT&T WarnerMedia* e lançou a plataforma *HBO Max*, em maio de 2020. A *HBO Max* disponibiliza todos os conteúdos da empresa *AT&T*, tornando-se uma opção para os assinantes de televisão por assinatura que desejam acessar o conteúdo da *HBO* e da *AT&T* em uma única plataforma de *streaming*.[[26]](#footnote-26)

Já a empresa Paramount teve seu início em 1912 com *Adolph Zukor*, e logo começou a produzir seus próprios filmes, tendo o primeiro deles sido lançado em 1914. Teve um crescimento rápido e logo se tornou um dos grandes estúdios de Hollywood durante as décadas de 20 e 30. Durante as décadas de 80 e 90, a empresa continuou a ser uma grande força na indústria cinematográfica, e em 2005 adquiriu o estúdio *DreamWorks SKG* por US$ 1.6 bilhões, o que permitiu à *Paramount* adicionar outros grandes sucessos de bilheteria à sua biblioteca de filmes e nos anos posteriores continuou a se adaptar às mudanças tecnológicas na indústria cinematográfica, buscando constantemente formas de reinventar e acompanhar as inovações do século XXI. Diante disso houve o lançamento do *streaming* Paramount+, que chegou no Brasil em 2019.[[27]](#footnote-27)

Todos os avanços nas diversas plataformas levaram a uma relevância cada vez maior do *streaming* no mercado de entretenimento, o que tem levado a uma crescente relevância social e econômica das empresas que utilizam essa tecnologia para fornecer conteúdo online. Consequentemente, é necessário analisar os impactos jurídicos decorrentes desse cenário.[[28]](#footnote-28)

Daí a necessidade de esclarecer quais os principais impostos que possuem relação com a discussão jurídica a respeito do *streaming*, para que se possa discutir em qual tipo de imposto esse tipo de tecnologia se enquadraria.

**CAPÍTULO 2**

# 2 o icms e o iss no âmbito DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

## 2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de explorarmos a abordagem do Sistema Tributário Nacional, é preciso esclarecer o conceito de sistema. Para isso, é possível recorrer à explicação proposta por Paulo Barros de Carvalho:

Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.[[29]](#footnote-29)

Essa explicação reforça que um sistema possui diversos elementos que não existem de forma isolada, mas sim como parte de um todo, que funciona de maneira integrada e coordenada. Dessa forma também é o Sistema Tributário Nacional, o qual é composto por diversas partes que se relacionam e interagem, seguindo princípios e regras específicas para garantir seu funcionamento de forma eficaz e eficiente.

O Sistema Tributário Nacional é um conjunto de normas que estabelecem a instituição, cobrança e arrecadação de tributos e está previsto a partir do art. 145 da CF, que determina que os governos federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal têm permissão para criar tributos.[[30]](#footnote-30) A arrecadação desses tributos é essencial para a manutenção e aprimoramento dos serviços públicos oferecidos à população. Os princípios gerais, limitações e repartição das receitas tributárias encontram-se nos próximos arts. (até o art. 162) da CF.

Ainda, para melhor compreensão, é necessário esclarecer o conceito de tributo, que é trazido pelo art. 3º do CTN, que assim dispõe: “Tributo é 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”.[[31]](#footnote-31)

Além disso, pode-se mencionar uma parte dos ensinamentos do renomado doutrinador Sergio Pinto Martins sobre o conceito de tributo. Para o doutrinador, “tributo é uma receita pública derivada que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”[[32]](#footnote-32) Uma outra conceituação de tributo é trazida por Ruy Barbosa Nogueira, que nos ensina que os tributos são: “as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direto público que constituem o Direito Tributário”.[[33]](#footnote-33)

As espécies tributárias são as seguintes: impostos, taxas (que podem ser cobradas pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou disponibilizados ao contribuinte) contribuição de melhoria, que resulta de melhorias em obras públicas, empréstimos compulsórios e contribuições especiais[[34]](#footnote-34). Para os fins dessa pesquisa, serão abordados com rigor os impostos.

Extrai-se do art. 16 do CTN que: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”[[35]](#footnote-35)

Quanto à competência tributária é a faculdade concedida pela Constituição Federal aos diferentes níveis de governo, que lhes permite criar certos impostos em sua área territorial. Sendo que a Constituição não cria tributos, mas sim concede a faculdade aos entes, por competência tributária entende-se “o poder ou aptidão, outorgado constitucionalmente aos entes políticos, para que editem leis que instituam tributos.”[[36]](#footnote-36) Nota-se que é uma importante ferramenta, pois permite aos entes arrecadar recursos financeiros para financiar as suas atividades, e também promover políticas públicas de interesse da sociedade.

A distribuição do poder de criar tributos é realizada entre os diversos entes políticos, de forma que cada um deles possui a competência para instituir prestações tributárias dentro da sua esfera definida pela Constituição. Essa competência tributária é atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e cada um deles possui o poder de criar determinados tributos e definir sua abrangência, observando-se os critérios de partilha de competência estabelecidos na Constituição. A competência tributária confere amplo poder político para decisões sobre a criação e a amplitude de incidência dos tributos, embora o legislador esteja sujeito a diversos limites constitucionais.[[37]](#footnote-37)

Essa arrecadação deve estar também em conformidade com a legislação tributária, observando o Código Tributário Nacional (CTN), que em seu art. 6o estabelece que:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.[[38]](#footnote-38)

O artigo acima demonstra a amplitude da competência tributária concedida aos entes federativos, que lhes permite criar e legislar sobre impostos, taxas e contribuições de melhoria, possuindo liberdade para legislar sobre seus respectivos tributos, desde que dentro das limitações impostas pela Constituição e demais leis.

Cabe frisar que a responsabilidade constitucionalmente concedida ao ente político para exercer o poder é uma opção, e não uma obrigação imposta pela Constituição. Cada ente tem a liberdade de decidir, com base em sua própria avaliação de oportunidade, conveniência política e econômica, sobre como exercer sua competência tributária. Além disso, é indelegável, já que é proibido ao ente político transferir a competência que lhe foi concedida pela Constituição para outro ente, a fim de que este possa criar impostos. É ainda, irrenunciável, pois embora o ente político tenha a liberdade de decidir se deseja ou não instituir um determinado tributo, ele não pode abrir mão da competência tributária que lhe foi concedida pela Constituição, seja em sua totalidade ou em parte. Por fim, é incaducável, pois a competência tributária não é sujeita a prazo de validade, pois não há um período determinado para a criação das normas que a regulamentam.[[39]](#footnote-39)

Esses são alguns aspectos importantes da competência tributária conferida aos entes políticos pela Constituição. Frente a essa possibilidade, é interessante observar a competência tributária de cada ente.

Os arts. 153 e 154 da CF trazem a competência da União em instituir impostos sobre: importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza (IR), produtos industrializados (IPI), operações financeiras (IOF), propriedade territorial rural (ITR), grandes fortunas (IGF), contribuições para financiamento da Seguridade Social e regime previdenciário e impostos extraordinários para situações excepcionais.[[40]](#footnote-40)

Já a competência tributária dos estados é definida no art. 155 da CF, que determina que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre: transmissão causa mortis e doação (ITCMD), circulação de mercadorias e serviços (ICMS), propriedade de veículos automotores (IPVA), e taxas e contribuições de melhorias e de regime previdenciário da competência estadual.[[41]](#footnote-41)

Na sequência, o art. 156 traz os tributos cuja atribuição pertence aos municípios, sendo eles: propriedade rural e territorial urbana (IPTU), transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI), serviços de qualquer natureza (ISS), taxas e contribuições da competência municipal e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.[[42]](#footnote-42)

Devido ao fato de a Constituição Federal dar a cada pessoa jurídica de direito público sua própria área para criar seus tributos, é crucial resolver o impasse de quem é o competente tributário quando há um conflito positivo, ou seja, quando dois sujeitos diferentes, como Estados e Municípios, pretendem tributar o mesmo evento econômico.[[43]](#footnote-43) Quando há um conflito no qual dois ou mais sujeitos tributantes pretendem tributar o mesmo evento econômico é necessário resolver o impasse. Esse tipo de conflito é comum no Brasil, especialmente entre os estados e municípios, e pode gerar insegurança jurídica e prejuízos para os contribuintes envolvidos.

No presente trabalho, tem destaque a discussão sobre dois tributos: ICMS e ISS. Sendo assim, passa-se para a respectiva análise.

## 2.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS E O ISS

### 2.2.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O ICMS é normatizado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, é responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, independentemente de onde se iniciam essas operações e prestações, mesmo se iniciadas no exterior.[[44]](#footnote-44) No art. 2º determina que:

Art. 2° 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.[[45]](#footnote-45)

A mesma Lei Complementar ainda estabelece as normas gerais relativas ao ICMS, como as alíquotas, as hipóteses de incidência, forma de cálculo, as obrigações dos contribuintes e das autoridades fiscais. Cada estado e o Distrito Federal têm autonomia para definir a sua legislação específica sobre o ICMS, desde que estejam de acordo com a legislação federal.

O âmbito de abrangência do ICMS é composto assim por três núcleos, que são: as operações relacionadas à circulação de mercadorias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.[[46]](#footnote-46)

Sobre o primeiro, que diz respeito às operações de circulação de mercadorias, refere-se a negócios jurídicos mercantis e não apenas à movimentação física ou econômica de qualquer tipo de produto. Essas operações envolvem necessariamente a transferência de um direito, seja ele de propriedade ou posse, que pode ser efetuado por meio de venda ou troca entre bens equivalentes, caracterizando assim uma obrigação de "dar" conforme o direito privado. O conceito de circulação dessas mercadorias se refere à transmissão desses produtos de uma pessoa para outra por meio de um título jurídico, não se restringindo apenas à movimentação física ou econômica.[[47]](#footnote-47)

Essa circulação de mercadorias pode ser definida como “a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato nominado ou inominado”.[[48]](#footnote-48) Além disso, é importante destacar que a transferência de propriedade ou posse deve ser efetiva e não apenas formal, ou seja, deve haver uma efetiva transferência da propriedade ou posse da mercadoria entre as partes.

O campo de aplicação do ICMS abrange qualquer operação comercial que envolva a transferência da titularidade da mercadoria, não se limitando apenas à transferência de propriedade. Isso ocorre porque essas transações podem envolver também a transferência de poderes atípicos ao domínio, que conferem ao comprador a disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. Portanto, a materialidade do ICMS inclui todas as transações jurídicas comerciais que envolvam a transferência da titularidade da mercadoria.[[49]](#footnote-49) Ou seja, a materialidade do ICMS abrange todas as transações comerciais que envolvam a transferência da titularidade da mercadoria.

No entanto, a aplicação do ICMS não se aplica a todas as operações de circulação, já que esse imposto só incide sobre as operações de circulação que envolvam mercadoria.[[50]](#footnote-50) Sendo assim, para compreender a aplicação do ICMS sobre mercadorias, é necessário em primeiro lugar estabelecer o que pode ser considerado mercadoria.

O revogado Código Comercial de 1850 estabelecia que “[...] é unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso.”[[51]](#footnote-51) Conforme essa definição, estaria excluída a possibilidade de bens imóveis serem incluídos na materialidade do imposto. Embora o referido Código já tenha sido revogado, ainda se encontra na doutrina uma definição de mercadoria que é relacionada a bens móveis e corpóreos.

No mesmo sentido, o STF entendeu que:

[...]o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador": trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, consequentemente, de sofrer a incidência do ICMS.[[52]](#footnote-52)

Dessa forma, os bens incorpóreos, como os direitos em geral, não poderiam ser considerados mercadorias e, consequentemente, não estão sujeitos à incidência do ICMS.

Destaca-se a necessidade de atualização, adaptando o conceito às novas tecnologias que mudaram as operações e formas de comércio de produtos, aumentando assim as transações que podem ser alcançadas pelo imposto. É importante que a definição de mercadoria não se limite apenas aos produtos físicos, mas também inclua produtos intangíveis, como a oferta de energia elétrica, que já é considerada uma situação tributável pelo ICMS.[[53]](#footnote-53)

Nesse sentido, já se nota que o STF já adotou essa posição, como exemplificado no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, no qual rejeitou, por maioria, o pedido de suspensão temporária da lei de Mato Grosso que previa a incidência do ICMS sobre a aquisição de softwares através de transferência eletrônica de dados. Esse caso mostra que o STF reconsiderou a questão devido ao avanço tecnológico constante e indicou que a característica mercantil da operação não é afetada pelo fato de o bem ser adquirido por download.[[54]](#footnote-54) Essa posição do STF sinaliza que a característica mercantil da operação não seria afetada pelo fato de o bem ser adquirido por download, o que tem sido motivo de discussão no contexto da tributação sobre softwares e outros bens intangíveis.

Portanto: “O ICMS-M incide sobre qualquer ato de transmissão (física ou virtual) de bem (corpóreo ou não) colocado à disposição no mercado”[[55]](#footnote-55). Desse modo, é importante frisar que o que faz a diferença para que se possa incidir o ICMS sobre a circulação de mercadoria não é a corporeidade do bem, mas sim o fato de haver transmissão definitiva.

Outra possibilidade para incidência e ICMS que é relevante para esse trabalho, conforme já mencionado anteriormente, é quando existe prestação de serviço de comunicação.

A previsão de tributação sobre serviço de comunicação já era prevista presente no Art. 68, II, do CTN:

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.[[56]](#footnote-56)

Aqui existem dois pontos a serem observados. Em primeiro lugar, é necessário clareza e precisão na definição dos fatos geradores do imposto, a fim de evitar interpretações divergentes e garantir uma aplicação uniforme da lei. Além disso, embora posteriormente, por meio de Lei Complementar, a competência tenha sido transferida para os Estados e tenha havido agregação de outras características, como a não-cumulatividade, os traços essenciais do ICMS não se desnaturaram.[[57]](#footnote-57) Assim:

Embora o próprio CTN tenha estabelecido regras para o Imposto sobre Serviços de Comunicações, tais dispositivos nunca foram revogados. Por isso, como a grande novidade trazida pela Constituição de 1988 à prestação do serviço de comunicação foi a não-cumulatividade, não haveria motivos para afastar a definição da hipótese tributária prevista pelo CTN, pois a Constituição e os próprios atos normativos posteriores consideraram essa delimitação.[[58]](#footnote-58)

Isso ressalta a importância da interpretação integrada da legislação tributária em vigor, considerando tanto as normas anteriores quanto as posteriores para uma compreensão mais completa das obrigações fiscais.

O critério material do ICMS sobre serviço de comunicação abrange todos os serviços de comunicação que envolvem a transmissão onerosa de uma mensagem por meio de um canal de comunicação, de um emissor a um receptor, exigindo a participação de um terceiro não envolvido na relação comunicativa. É importante notar que esse serviço pode ocorrer em uma cadeia comunicativa que permite a tributação do imposto em mais de uma etapa.[[59]](#footnote-59)

Essa complexidade mostra que para a correta aplicação do ICMS, em cada caso é necessário que seja feita uma análise detalhada da legislação e da jurisprudência em torno do serviço sobre o qual esteja sendo discutida a aplicação do tributo.

### 2.2.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO

Já o ISS é definido por meio do art. 156, III, da Constituição Federal que determina que: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”[[60]](#footnote-60)

Além disso, a Lei Complementar 116/2003 assim dispõe:

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.[[61]](#footnote-61)

Assim, o ISS só pode ser atribuído sobre os serviços previstos na Lista Anexa. Ter a compreensão clara da definição do ISS também é fundamental para a correta tributação de serviços prestados pelos contribuintes e para evitar conflitos de competência tributária entre os entes federativos.

Pode-se entender que o fato gerador do imposto sobre serviços trata-se de negócio jurídico caracterizado como uma contraprestação de obrigação de fazer, que envolve a prestação de uma utilidade ou comodidade de forma personalizada e individualizada.[[62]](#footnote-62) Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação, já tem previsão de serem tributados pelo ICMS, não cabendo o ISS.[[63]](#footnote-63)

Diante disso cabe também compreender qual o conceito de serviço, para compreender quais serviços poderiam ser abarcados pelo ISS.

Serviço pode ser definido como: “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”[[64]](#footnote-64). Essa definição considera elementos importantes, como a prestação de esforço humano, a relação negocial entre as partes, o conteúdo econômico e o objetivo de obtenção de um bem material ou imaterial. Além disso, ao mencionar o regime de direito privado, percebe-se estar falar sobre relações jurídicas estabelecidas entre particulares, e não entre particulares e o Estado.

Entretanto, o conceito de serviço pode ser interpretado de duas maneiras radicalmente diferentes: o ponto de vista econômico, que se concentra na ideia de serviço como um negócio, e o ponto de vista jurídico, que se refere ao serviço no âmbito do Direito Privado[[65]](#footnote-65), que parte do pressuposto que “sempre que o constituinte não faz ressalva expressa a determinado conceito utilizado no texto constitucional é porque optou por utilizar o significado empregado no direito privado”[[66]](#footnote-66).

Embora a Constituição Federal não apresente uma definição explícita do conceito de serviço para efeitos de apuração do fato gerador do ISS, é possível distinguir os campos de incidência tributária com base na materialidade presente no texto legal. Por exemplo, ao comparar o IPI e o ISS, pode-se observar que na produção de bens industrializados existe uma obrigação de "fazer" (fabricar o item), mas o objetivo final do processo é uma obrigação de "dar" (vender um produto pronto) após todas as etapas de produção concluídas. A contraprestação não envolve um serviço único e personalizado, mas sim um produto, frequentemente genérico e com milhares de exemplares idênticos. Por isso que a mencionada atividade não é abarcada pelo ISS, mas sim pelo IPI.[[67]](#footnote-67)

Em 2000, durante o julgamento do RE 116.121/SP[[68]](#footnote-68), o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que o ISS só pode ser aplicado em casos de "obrigação de fazer". Esse veredito foi um marco importante na jurisprudência do STF e levou a outros julgamentos que seguiram a mesma tese, que define serviço para fins tributários como aquele que envolve uma obrigação de fazer. Consequentemente, uma obrigação de dar seria excluída da tributação.[[69]](#footnote-69)

A Súmula Vinculante nº 31 do STF também favorece essa situação, estabelecendo o seguinte texto: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza –ISS sobre operações de locações de bens móveis.[[70]](#footnote-70)” Isso porque a locação é uma obrigação de dar e não uma obrigação de fazer. Por esse motivo, e nesse caso se entendeu que não pode ser aplicado o imposto, que ele só se aplica a obrigações de fazer[[71]](#footnote-71).

Já mais recentemente, no ano de 2017, o STF enfrentou a questão de se o ISS poderia ser aplicado a planos privados de assistência à saúde. Tanto o recorrente quanto o recorrido do caso se basearam na classificação do Direito Civil entre obrigações de dar, fazer e não fazer. Enquanto um dos lados argumentou que a principal atividade da operadora do plano era cobrir os gastos do cliente (obrigação de dar), o outro sustentou que havia uma obrigação de fazer, já que a prestação ocorria ao longo do tempo e não se limitava a um único ato. No voto decisivo para afirmar a constitucionalidade da incidência do ISS, foi afastada a divisão "eminentemente civilista" por considerá-la inadequada para enquadrar os produtos e serviços resultantes da atividade econômica.[[72]](#footnote-72)

No entanto, os ministros Edson Fachin e Marco Aurélio se basearam nessa distinção, com o primeiro vendo apenas uma obrigação de fazer e o último afirmando que havia apenas uma obrigação de dar. Em geral, a posição majoritária foi de que o conceito de prestação de serviços está relacionado ao oferecimento de utilidade para outras pessoas, por meio de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade, bem como intuito de lucro. Nesse sentido, poderia ou não haver entrega de bens ao tomador.[[73]](#footnote-73)

Nessa posição, mesmo em serviços nos quais haja uma obrigação de dar em favor do usuário, não ficaria afastado o pressuposto de serviço requerido pela legislação para que se atribua o ISS, pelo município.

**CAPÍTULO 3**

# 3 DISCUSSÃO SOBRE APLICAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO AO *STREAMING*

A alta lucratividade do *streaming* tem despertado o interesse dos Estados e Municípios em tributar essas operações, o que intensifica a concorrência fiscal entre eles. Entretanto, a falta de consenso sobre a tributação do *streaming*, em grande parte devido à complexidade em definir sua natureza jurídica, gera um cenário de incerteza legal. Mesmo negócios jurídicos pouco inovadores às vezes são interpretados de forma controversa, e novas tecnologias estão tornando esse problema ainda mais complexo. Embora o novo possa se apresentar com uma roupagem diferente dos negócios jurídicos tradicionais, até mesmo nesses casos, os conflitos podem levar muito tempo para serem resolvidos.[[74]](#footnote-74)

A complexidade envolvida na interpretação e aplicação do direito em relação a negócios jurídicos, diante da rápida evolução tecnológica, pode criar novas formas de transações comerciais que não se encaixam facilmente nas categorias tradicionais. O processo de resolução acaba se tornando lento, já que envolve a análise cuidadosa das legislações.

Há algumas atividades que geram dúvidas em relação à incidência do ICMS ou do ISS, pois os Estados consideram que se tratam de serviços de comunicação, enquanto os Municípios entendem que são atividades que devem ser tributadas pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza.[[75]](#footnote-75) O *streaming* é uma das atividades que se encaixam nessa complexidade envolvendo a interpretação e aplicação do direito em relação a negócios jurídicos. Essa tecnologia permite o acesso a conteúdos digitais sem a necessidade de fazer o download, o que gera dúvidas em relação à incidência do ICMS ou do ISS. Os Estados e os Municípios tem visões diferentes acerca da tributação do *Streaming*, tendo gerado várias controvérsias e inclusive legislações conflitantes.

## 3.1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016 VERSUS O CONVÊNIO CONFAZ Nº 106/2017

O aumento da popularidade do *streaming* tem levado seus provedores a ganhar cada vez mais assinantes. Como resultado, as autoridades fiscais estão prestando mais atenção na necessidade de regulamentar o regime tributário aplicável a essa atividade, especialmente em relação à tributação sobre o consumo, como o ISS em nível municipal ou o ICMS em nível estadual. Diante disso, foi promulgada a Lei Complementar nº 157/2016, que altera a Lei Complementar nº 116/2003 para, entre outras razões, adicionar novos itens à lista de serviços tributáveis pelo ISS, que conforme já esclarecido, é um imposto municipal. Devido a essa lei, a atividade de *streaming* agora está claramente listada no item 1.09 da lista de serviços.[[76]](#footnote-76) O referido texto prevê:

Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a [Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12485.htm), sujeita ao ICMS).[[77]](#footnote-77)

Com isso, houve uma ampliação do rol de serviços que poderiam ser tributados pelos municípios, incluindo os serviços de *streaming*. Tendo em vista que o ISS só pode atingir os tributos constantes na lista anexa, com essa inserção o legislador almejou justamente atingir os serviços de *streaming*, que a partir daí passaram a ser objeto sobre o qual incide o ISS, o que significa que o imposto passou a poder ser cobrado pelos municípios e também pelo Distrito Federal.

Assim, ao incluir o item 1.09 na Lista Anexa, o legislador busca especificamente tributar os serviços de *streaming*. Como resultado, esses serviços agora estão sujeitos à incidência do ISS. Consequentemente, cidades como Porto Alegre, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife já atualizaram suas leis municipais para garantir a cobrança do ISS sobre esses serviços.[[78]](#footnote-78)

A inovação surgiu com o objetivo de inovar na área fiscal e tributária, mas não passou incólume às críticas e objeções da doutrina e academia. Algumas dessas críticas apontam para a ausência de participação social e aprofundamento no processo de elaboração da Lei Complementar nº 157/2016. Ainda, a eficácia do diploma legal foi questionada tendo em vista que a maioria dos municípios brasileiros não abriga empresas deste ramo, mas sim consumidores de seus serviços.[[79]](#footnote-79)

Ocorre que por outro lado, os estados aprovaram, dentro do CONFAZ, o Convênio ICMS nº 106/2017, que “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”[[80]](#footnote-80). Em sua cláusula primeira estabelece como bens e mercadorias digitais contidos no convênio:

[...] 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.[[81]](#footnote-81)

Assim, o Convênio definiu as regras para a cobrança do ICMS em transações envolvendo bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e similares, desde que sejam padronizados, mesmo que tenham sido ou possam ser adaptados, e comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.[[82]](#footnote-82)

A cobrança de ICMS sobre esses produtos visou garantir a arrecadação de impostos pelos estados, que são responsáveis por fiscalizar e regulamentar as operações comerciais dentro de seus territórios.

O Convênio ICMS 106/2017 apresentou diversas inovações com o objetivo de adaptar a cobrança do ICMS à dinâmica dos negócios com bens virtuais. Por meio dele, o imposto incide apenas uma vez, no Estado onde se encontra o consumidor final do bem, independentemente da localização do vendedor. Essa mudança cria a ideia de que as operações com bens digitais são importações ou saídas internas, obrigando os vendedores a se registrarem como contribuintes em todos os Estados de destino.[[83]](#footnote-83)

Depois da aprovação do Convênio, vários estados brasileiros agiram rapidamente para adaptar suas leis estaduais a fim de incluir as plataformas de *streaming* na lista de atividades sujeitas à cobrança do ICMS. Um exemplo disso é o estado de São Paulo, que introduziu o Decreto nº 63.099/2017, que acrescentou a venda ou disponibilização de bens e mercadorias digitais através de transferência eletrônica de dados, mesmo que por pagamento periódico, à lista de fatos geradores do ICMS.[[84]](#footnote-84)

Vale lembrar que conforme o art. 146, III, da CF: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”[[85]](#footnote-85). Isso leva ao ponto de que o Convênio não seria o instrumento correto para delimitar a hipótese de ICMS. Além disso, os convênios estabelecidos representam um claro conflito de competência com o imposto municipal, já que vão de encontro ao que está previsto no item 1.09 da lista de serviços da LC nº 116/03.[[86]](#footnote-86)

Dessa forma, há um confronto fiscal entre a Lei Complementar nº 157/2016 e o Convênio CONFAZ nº 106/2017, pois a primeira permite que os municípios tributem os serviços de *streaming* pelo ISS, enquanto o segundo determina que o ICMS deve ser cobrado apenas no estado de origem da prestação do serviço. Assim, é necessário observar a ótica da doutrina e da jurisprudência acerca da tributação do *streaming*.

## 3.2 O *STREAMING* SOB A ÓTICA DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabeleceu a definição do termo "*streaming*" e subespécies:

*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. 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.[[87]](#footnote-87)

O referido entendimento do STJ sobre a definição do termo *streaming* e suas subespécies é importante para a compreensão jurídica desse meio de transmissão de dados.

Ao contrário de um provedor de serviços de comunicação, que realmente transmite a mensagem, a empresa de *streaming* não é responsável por enviar os dados de seu servidor ao dispositivo do usuário. Seu papel se limita apenas ao conteúdo que será disponibilizado para o consumidor. O canal de transmissão é fornecido por empresas de comunicação, como as operadoras de banda larga, que permitem a transmissão das informações. Além disso, como a própria internet é o canal utilizado, ele não deve ser confundido com o conteúdo em si, que é de responsabilidade do provedor de *streaming*.[[88]](#footnote-88) Destaca-se a distinção entre a empresa de *streaming* e o provedor de serviços de comunicação, pois que a empresa de *streaming* não é responsável pela transmissão de dados, mas apenas pelo conteúdo que é disponibilizado aos usuários.

Assim:

Não é correto dizer que na atividade de *streaming* exista transmissão de uma mensagem, pois isso é realizado pelas operadoras de internet banda larga. Assim, o *streaming* consiste em utilidade acrescentada à rede comunicativa, pois sem esta, ele não se efetiva. A causa da operação de *streaming* não é veicular mensagem, mas acessar conteúdo (áudio e/ou vídeo) em ambiente virtual, valendo-se de uma rede comunicativa.[[89]](#footnote-89)

Esse é um argumento que muitos juristas têm usado para defender que o ICMS sobre comunicação não é o imposto adequado para o *streaming*. Como a empresa de *streaming* não é responsável pelo canal de transmissão e apenas disponibiliza o conteúdo, não seria justo tributar a empresa com um imposto que incide sobre a transmissão de dados. O serviço de comunicação propriamente dito é fornecido pelas empresas de telecomunicações, que já são tributadas com ICMS sobre seus serviços.

Além disso, não caberia ICMS sobre mercadoria, já que:

Não há transmissão definitiva d bem. A cessão do direito de acessar remotamente a plataforma de mídia tem caráter temporário, dependente de pagamento periódico. Mesmo na função offline, a transferência é provisória, pois o consumidor precisa manter a assinatura para esse modo de utilização. Ademais, nenhum arquivo é efetivamente transferido para o aparelho do usuário.[[90]](#footnote-90)

Dessa maneira, a própria natureza da tecnologia de *streaming*, que permite que o conteúdo seja acessado sem que um arquivo seja efetivamente transferido para o aparelho do usuário, torna ainda mais difícil enquadra-lo como mercadoria sujeita à incidência do ICMS. Por esses motivos, muitos defendem que o ISS é o imposto mais adequado para o *streaming*.

Na discussão sobre o ISS, é importante ressaltar que a discussão acerca da definição de serviço para fins de incidência tributária não se limita apenas à controvérsia sobre se o *streaming* deve ou não ser considerado um serviço sujeito à incidência do ISS. É preciso considerar que o termo "serviço" pode ser analisado a partir de dois enfoques diametralmente opostos: o conceito econômico de serviço e o conceito jurídico de serviço, ou seja, o conceito estabelecido pelo Direito Privado[[91]](#footnote-91). Sobre isso, Bittencourt ensina que: “sempre que o constituinte não faz ressalva expressa a determinado conceito utilizado no texto constitucional é porque optou por utilizar o significado empregado no direito privado”[[92]](#footnote-92).

Aí cabe frisar que em um primeiro momento houve o entendimento constante do RE 116.121/SP[[93]](#footnote-93), já mencionado neste trabalho, no qual o STF definiu que o ISS só se aplica a casos de "obrigação de fazer", o que exclui uma "obrigação de dar" da tributação. Deve ser observada em conjunto com a Súmula Vinculante nº 31 do STF determina que o ISS não pode incidir sobre operações de locação de bens móveis[[94]](#footnote-94), já que essa modalidade de serviço é considerada uma obrigação de dar e não de fazer, sendo tributada apenas a segunda.

Entretanto, mais recentemente, o STF julgou a possibilidade de aplicação do ISS em planos privados de assistência à saúde, com argumentos baseados na classificação civilista de obrigações de dar, fazer e não fazer. A posição majoritária foi no sentido de que o conceito de prestação de serviços está relacionado ao oferecimento de utilidade para outrem, podendo estar associada ou não com a entrega de bens ao tomador. O STF enfatizou, nesse caso, que a Constituição ao mencionar "serviços de qualquer natureza" para delimitar a competência do ISS, não se referia apenas a atividades que envolvem obrigação de fazer, mas sim a todas as atividades empresariais que produzem serviços ou bens intangíveis e que são remunerados no mercado. A Corte ressaltou que o Direito Civil não é o único recurso interpretativo para conceitos tributários constitucionais, que são abertos e complexos e podem ser examinados também por outras disciplinas, como Economia, Contabilidade e Ciência das Finanças.[[95]](#footnote-95) Extrai-se do voto do ministro Luiz Fux que:

O conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.[[96]](#footnote-96)

Nesse sentido, seria possível o *streaming* estar sujeito à incidência do ISS, pois se utiliza de uma rede de internet para fornecer acesso a conteúdo virtual em forma de áudio e/ou vídeo. Embora não haja transmissão de mensagens na atividade de *streaming*, pois isso é feito pelas operadoras de internet, o *streaming* é uma utilidade adicionada à rede de comunicação, pois sem ela, a atividade não poderia ser realizada. A operação de *streaming* não tem como objetivo transmitir uma mensagem, mas sim fornecer acesso a conteúdo virtual através da rede de comunicação. Visto que o modelo de cobrança do *streaming* é semelhante ao das televisões por assinatura e a atividade também pode ser comparada à exibição de filmes, que é tributada pelo ISS, a diferença entre permitir o acesso a uma plataforma com vários filmes e exibir um filme selecionado pelo consumidor seria apenas a maior utilidade oferecida ao consumidor, e não uma distorção do ISS.[[97]](#footnote-97)

Apesar de grande parte da doutrina adotar a concepção jurídica de serviço, isto é, do Direito Privado, não há uma uniformidade na jurisprudência do STF em relação à definição do conceito. Assim, enquanto alguns precedentes do STF identificam o "serviço" como uma obrigação de fazer, decisões recentes indicam uma reinterpretação do conceito para ampliar o escopo de incidência do ISS, incluindo operações que, embora não envolvam uma obrigação de fazer, foram adicionadas à lista de serviços pela LC 116/03.[[98]](#footnote-98)

Em 2021, durante o julgamento conjunto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 5659 e 1945), discutiu-se a questão em pauta. Conforme ementa: A primeira ação foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), sob relatoria do ministro Dias Toffoli, contra o Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais e outros diplomas legais, com a alegação de que tais operações não deveriam ser tributadas pelo ICMS, uma vez que já incidia sobre elas o ISS. Na segunda ação, a ADI 1945, sob relatoria da ministra Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) alegou a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei estadual 7.098/1998 de Mato Grosso, que consolidava normas referentes ao ICMS, por bitributação e invasão da competência municipal, já que o estado fez incidir o tributo sobre operações com programas de computador.[[99]](#footnote-99) Conforme extrai-se da ementa:

[...] 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS [...][[100]](#footnote-100)

O entendimento apresenta diversos pontos importantes sobre a tributação de *softwares* (tecnologia utilizada pelo *streaming*) no Brasil. Em primeiro lugar, destaca-se que a distinção entre software de prateleira e por encomenda não é mais suficiente para definir a competência para a tributação desses negócios jurídicos. Em seguida, é mencionado o critério objetivo que o STF tem utilizado para resolver as indefinições entre ISS e ICMS, segundo o qual incide o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto. Em terceiro lugar, destaca que o legislador complementar elencou o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação como serviços tributáveis pelo ISS na lista anexa à LC nº 116/03. Enfatiza que o software é um produto do engenho humano, uma criação intelectual que exige esforço humano direcionado para a sua construção, o que implica a obrigação de fazer. Essa obrigação também está presente em outros serviços prestados ao usuário, como o *help desk* e a disponibilização de manuais e atualizações. Por fim, a ementa menciona o modelo *Software-as-a-Service* (SaaS), que envolve a prestação de serviços de acesso a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores. Nesse modelo, o aplicativo utilizado pelo consumidor permanece online em tempo integral, o que justifica a incidência do ISS.

Assim, o STF decidiu que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software) não está sujeito ao ICMS. A Corte confirmou que essas operações devem ser tributadas pelo ISS. O entendimento pode ser aplicado ao *streaming*, já que é considerado um serviço de disponibilização de conteúdo em plataforma digital que utiliza *software*. O próprio texto menciona que o *Software-as-a-Service* (SaaS), que é um modelo de fornecimento de software pela internet, também pode ser tributado pelo ISS. Dessa forma, é possível inferir que o *streaming*, que utiliza tecnologias similares ao *SaaS,* também pode ser tributado pelo ISS. No entanto, é importante lembrar que a aplicação dessa decisão ainda pode ser objeto de discussão e interpretação por parte das autoridades fiscais e judiciárias.

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cumpridos os objetivos do trabalho, foi possível obter uma compreensão mais aprofundada sobre as características do serviço de *streaming* e os diferentes impostos que podem incidir sobre ele. Além disso, foi possível analisar a legislação e jurisprudência existentes sobre o assunto, o que permitiu um melhor entendimento acerca das questões jurídicas envolvidas na tributação dessas plataformas. É inegável que se trata de um mercado que vem crescendo significativamente nos últimos anos e se tornando cada vez mais relevante. Nesse contexto, é fundamental que sejam encontradas soluções jurídicas que permitam a tributação adequada dessas plataformas, sem comprometer sua capacidade de inovação e crescimento.

Considerando o atual panorama, ainda há uma discussão em aberto sobre a tributação de serviços de *streaming*. Inúmeros são os doutrinadores que são contrários à incidência de ICMS sobre o *streaming*. A principal crítica é que a cobrança do ICMS sobre o *streaming* seria inconstitucional, pois estaria incidindo sobre uma atividade que não se enquadra na definição de "circulação de mercadorias". Segundo essa visão, o *streaming* não envolve a transferência de propriedade de bens, mas sim a disponibilização de conteúdos digitais, que não são considerados mercadorias. Portanto, não haveria justificativa para a incidência do ICMS sobre essa atividade.

Também não parece ser o caso de ICMS sobre comunicação, pois ao contrário de um provedor de serviços de comunicação, que de fato transmite a mensagem, a empresa de *streaming* não é responsável por enviar os dados do seu servidor ao dispositivo do usuário. Seu papel se limita apenas ao conteúdo que será disponibilizado para o consumidor.

O atual entendimento do Supremo Tribunal Federal caminha no sentido da tributação por meio do ISS, que é de competência municipal, sobre a atividade de *streaming*. Isso porque o conceito de prestação de serviços não está restrito às definições do Direito Civil, mas sim relacionado ao oferecimento de utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. O streaming utiliza uma rede de internet para fornecer acesso a conteúdo virtual em forma de áudio e/ou vídeo, e essa atividade é considerada uma utilidade adicionada à rede de comunicação. Assim, é possível que o streaming seja tributado pelo ISS, assim como outras atividades empresariais que produzem serviços ou bens intangíveis e que são remunerados no mercado.

A jurisprudência do STF não é uniforme em relação à definição do conceito de "serviço", mas há precedentes que indicam uma reinterpretação do conceito para ampliar o escopo de incidência do ISS, incluindo operações que não envolvem uma obrigação de fazer. Dessa forma, essa questão ainda não é considerada estável.

Sendo assim, é imprescindível que a legislação se adapte para garantir que as novas atividades econômicas sejam adequadamente reguladas e tributadas. A legislação tributária precisa ser atualizada para contemplar as particularidades desse modelo de negócio, que envolve a disponibilização de conteúdos digitais por meio de plataformas online. É preciso definir com clareza qual imposto deve incidir sobre esses serviços, levando em conta as características da atividade e o impacto econômico da tributação, a fim de evitar distorções e garantir a justiça fiscal.

# REFERÊNCIAS

ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de *streaming*: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS - Não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel.** Repertório IOB de jurisprudência, n. 19/99, 1ª quinzena de outubro de 1999, caderno 1.

BERGEL, Cristine Martini. **Setor de serviços de *streaming* de vídeos**: caracterização e evolução com a pandemia da Covid-19. 2021. 87 f. (Graduação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2021.

BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. **Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 25 mar. 2023.

BRASIL. **Lei complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 556, de 25 de junho de 1850.** Código Comercial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l0556-1850.htm. Acesso em: 22 mar. 2023.

CAMBRIDGE DICTIONARY. ***Streaming*.** 2023. Disponível em: mhttps://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/*streaming*. Acesso em: 02 mar. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004.

FARIAS, Pedro Fernandes Nunes. **Estratégia de comunicação nas mídias sociais digitais**: uma análise da Globoplay no Instagram. 2021. 93 f. (Graduação em Comunicação Social) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2021.

FIGUEIREDO, Rafael Duarte. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na tecnologia de *streaming* de mídias (spotify e netflix)**. 2022. 15 f. (Graduação em Direito) - Universidade São Judas Tadeu. São Paulo, 2022.

FILHO, Luiz Carlos Junqueira. **Notas sobre o convênio ICMS 106/17.** 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/308561/notas-sobre-o-convenio-icms-106-17>. Acesso em 12 abr. 2023.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do *streaming* à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do *streaming*. **Revista Direito Tributário Atual**, n.47, 2021, p. 244-264.

GALDINO, Guilherme. *Streaming*: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, pp. 83-104.

GOOGLE. **Pesquisa *Video Viewers* 2017**: Cinco insights sobre consumo de vídeos no Brasil. 2017. Disponível em: https://www.thinkwithgoogle.com/intl/pt-br/estrategias-de-marketing/video/pesquisa-video-viewers-2017-cinco-insights-sobre-consumo-de-videos-no-brasil/. Acesso em: 12 mar. 2023.

MARTINS. Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.** 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 22 abr. 2023.

MOBILETIME. **Netflix é o principal app de *streaming* do Brasil, revela RankMyApp**. 2022. Disponível em: [https://www.mobiletime.com.br/noticias/20/12/2022/netflix-e-o-principal-app-de-*streaming*-do-brasil-revela-rankmyapp/](https://www.mobiletime.com.br/noticias/20/12/2022/netflix-e-o-principal-app-de-streaming-do-brasil-revela-rankmyapp/). Acesso em: 10 mar. 2023.

MORAES, William. **Competência tributária:** conceito e características. 2021. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas#\_ftn17. Acesso em: 19 mar. 2023.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MUNDO DAS MARCAS. **Paramount.** 2006. Disponível em: <https://mundodasmarcas.blogspot.com/2006/06/paramount-o-mundo-do-cinema.html>. Acesso em: 16 mar. 2023.

NETFLIX. **Termos de Uso.** 2023. Disponível em: https://help.netflix.com/legal/termsofuse?locale=pt&. Acesso em: 23 mar. 2023.

NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o *Streaming* – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013**. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

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

PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software.** 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em 28 abr. 2023.

STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online *streaming*:** a origem e o momento atual do Netflix. 2015. Disponível em: [http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-*streaming*-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view](http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view). Acesso em 22 mar. 2023.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp n. 1.559.264/RJ**, rel. min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, DJe: 15.02.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJe: 11 mar. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação direta de Inconstitucionalidade 5.659 MG.** Relator Min. Dias Toffoli. Dje: 24/02/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n° 116.121/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139. Acesso em: 26 mar. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 22 mar. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 651.703.** Relator: Ministro Luiz Fux. Dje: 26 de abril de 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante n° 31**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em:https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false. Acesso em: 25 mar. 2023.

WEBOPEDIA. ***Streaming.*** 1997. Disponível em: [https://www.webopedia.com/definitions/*streaming*/](https://www.webopedia.com/definitions/streaming/). Acesso em 10 mar. 2021.

1. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-1)
2. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-2)
3. WEBOPEDIA. ***Streaming.*** 1997. Disponível em: <https://www.webopedia.com/definitions/streaming/>. Acesso em 23 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-3)
4. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-4)
5. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. [↑](#footnote-ref-5)
6. CAMBRIDGE DICTIONARY. **Streaming.** 2023. Disponível em: mhttps://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/streaming. Acesso em: 02 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-6)
7. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016 [↑](#footnote-ref-7)
8. WEBOPEDIA. ***Streaming.*** 1997. Disponível em: <https://www.webopedia.com/definitions/streaming/>. Acesso em 10 mar. 2021. [↑](#footnote-ref-8)
9. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-9)
10. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. [↑](#footnote-ref-10)
11. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. [↑](#footnote-ref-11)
12. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016, p. 30. [↑](#footnote-ref-12)
13. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, pp. 83-104. [↑](#footnote-ref-13)
14. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-14)
15. GOOGLE. **Pesquisa *Video Viewers* 2017**: Cinco insights sobre consumo de vídeos no Brasil. 2017. Disponível em: https://www.thinkwithgoogle.com/intl/pt-br/estrategias-de-marketing/video/pesquisa-video-viewers-2017-cinco-insights-sobre-consumo-de-videos-no-brasil/. Acesso em: 12 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-15)
16. MOBILETIME. **Netflix é o principal app de streaming do Brasil, revela RankMyApp**. 2022. Disponível em: <https://www.mobiletime.com.br/noticias/20/12/2022/netflix-e-o-principal-app-de-streaming-do-brasil-revela-rankmyapp/>. Acesso em: 10 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-16)
17. STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online streaming:** a origem e o momento atual do Netflix. 2015. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>. Acesso em 22 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-17)
18. NETO, Nazil Bento. **A Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Sobre o Streaming** – (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. 77f. (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. [↑](#footnote-ref-18)
19. NETFLIX. **Termos de Uso.** 2023. Disponível em: https://help.netflix.com/legal/termsofuse?locale=pt&. Acesso em: 23 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-19)
20. STURMER, Adriana; SILVA, Giana Petry Dutra da. **Do DVD ao online streaming:** a origem e o momento atual do Netflix. 2015. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/gt-historia-da-midia-audiovisual-e-visual/do-dvd-ao-online-streaming-a-origem-e-o-momento-atual-do-netflix/view>. Acesso em 22 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-20)
21. FARIAS, Pedro Fernandes Nunes. **Estratégia de comunicação nas mídias sociais digitais**: uma análise da Globoplay no Instagram. 2021. 93 f. (Graduação em Comunicação Social) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2021. [↑](#footnote-ref-21)
22. BERGEL, Cristine Martini. **Setor de serviços de streaming de vídeos**: caracterização e evolução com a pandemia da Covid-19. 2021. 87 f. (Grafuação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2021. [↑](#footnote-ref-22)
23. FARIAS, Pedro Fernandes Nunes. **Estratégia de comunicação nas mídias sociais digitais**: uma análise da Globoplay no Instagram. 2021. 93 f. (Graduação em Comunicação Social) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2021. [↑](#footnote-ref-23)
24. BERGEL, Cristine Martini. **Setor de serviços de streaming de vídeos**: caracterização e evolução com a pandemia da Covid-19. 2021. 87 f. (Grafuação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2021. [↑](#footnote-ref-24)
25. BERGEL, Cristine Martini. **Setor de serviços de streaming de vídeos**: caracterização e evolução com a pandemia da Covid-19. 2021. 87 f. (Grafuação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2021. [↑](#footnote-ref-25)
26. BERGEL, Cristine Martini. **Setor de serviços de streaming de vídeos**: caracterização e evolução com a pandemia da Covid-19. 2021. 87 f. (Grafuação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2021. [↑](#footnote-ref-26)
27. MUNDO DAS MARCAS. **Paramount.** 2006. Disponível em: <https://mundodasmarcas.blogspot.com/2006/06/paramount-o-mundo-do-cinema.html>. Acesso em: 16 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-27)
28. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-28)
29. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 4. [↑](#footnote-ref-29)
30. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-30)
31. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-31)
32. MARTINS. Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 62. [↑](#footnote-ref-32)
33. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15ed. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 50. [↑](#footnote-ref-33)
34. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-34)
35. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-35)
36. MORAES, William. **Competência tributária:** conceito e características. 2021. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas#\_ftn17. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-36)
37. AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. [↑](#footnote-ref-37)
38. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-38)
39. MORAES, William. **Competência tributária:** conceito e características. 2021. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas#\_ftn17. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-39)
40. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-40)
41. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-41)
42. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-42)
43. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, pp. 83-104. [↑](#footnote-ref-43)
44. BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-44)
45. BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-45)
46. BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-46)
47. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-47)
48. MELO, Eduardo Soares de. **ICMS:** teoria e prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16. [↑](#footnote-ref-48)
49. MELO, Eduardo Soares de. **ICMS:** teoria e prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012 [↑](#footnote-ref-49)
50. BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-50)
51. BRASIL. **Lei nº 556, de 25 de junho de 1850.** Código Comercial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l0556-1850.htm. Acesso em: 22 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-51)
52. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 22 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-52)
53. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. [↑](#footnote-ref-53)
54. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJe: 11 mar. 2011. [↑](#footnote-ref-54)
55. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, p. 91. [↑](#footnote-ref-55)
56. BRASIL. **Código tributário nacional.** 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. [↑](#footnote-ref-56)
57. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-57)
58. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, p. 92. [↑](#footnote-ref-58)
59. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-59)
60. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-60)
61. BRASIL. **Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 25 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-61)
62. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. [↑](#footnote-ref-62)
63. BRASIL. **Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 25 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-63)
64. BARRETO, Aires. **ISS - Não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel.** Repertório IOB de jurisprudência, n. 19/99, 1ª quinzena de outubro de 1999, caderno 1, p.580. [↑](#footnote-ref-64)
65. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-65)
66. BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. [↑](#footnote-ref-66)
67. FIGUEIREDO, Rafael Duarte. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na tecnologia de streaming de mídias (spotify e netflix)**. 2022. 15 f. (Graduação em Direito) - Universidade São Judas Tadeu. São Paulo, 2022. [↑](#footnote-ref-67)
68. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n° 116.121/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti,11 de outubro de 2000. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139. Acesso em: 26 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-68)
69. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-69)
70. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante n° 31**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em:https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false. Acesso em: 25 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-70)
71. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-71)
72. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-72)
73. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-73)
74. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? **Revista Tributária de finanças públicas**, v. 140, ano 27, pp. 83-104. [↑](#footnote-ref-74)
75. MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). São Paulo: Quartier Latin, 2008. [↑](#footnote-ref-75)
76. FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n.47, 2021, p. 244-264. [↑](#footnote-ref-76)
77. BRASIL. **Lei complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-77)
78. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-78)
79. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-79)
80. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017.** 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 22 abr. 2023. [↑](#footnote-ref-80)
81. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\_17. Acesso em: 22 abr. 2023. [↑](#footnote-ref-81)
82. FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n.47, 2021, p. 244-264. [↑](#footnote-ref-82)
83. FILHO, Luiz Carlos Junqueira. **Notas sobre o convênio ICMS 106/17.** 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/308561/notas-sobre-o-convenio-icms-106-17>. Acesso em 12 abr. 2023. [↑](#footnote-ref-83)
84. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-84)
85. BRASIL. **Constituição** **da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. [↑](#footnote-ref-85)
86. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-86)
87. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp n. 1.559.264/RJ**, rel. min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, DJe: 15.02.2017. [↑](#footnote-ref-87)
88. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-88)
89. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27, p. 99. [↑](#footnote-ref-89)
90. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27, p. 91. [↑](#footnote-ref-90)
91. ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-91)
92. BITTENCOURT, 2021 apud ABREU, Anderson Jordan Alves; VIEIRA, Wadson Lima; NABHAN Francine Adilia Rodante Ferrari. ISS sobre serviços de streaming: inconstitucionalidade ou inovação necessária? **Revista UNI**, Imperatriz, v. 01, n. 1, p. 84-110, jan./jun.2022. [↑](#footnote-ref-92)
93. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n° 116.121/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti,11 de outubro de 2000. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139. Acesso em: 26 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-93)
94. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante n° 31**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em:https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false. Acesso em: 25 mar. 2023. [↑](#footnote-ref-94)
95. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Dje: 26 de abril de 2017. [↑](#footnote-ref-95)
96. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Dje: 26 de abril de 2017. [↑](#footnote-ref-96)
97. GALDINO, Guilherme. **Streaming:** ICMS-mercadoria, ICMS, Comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado? Revista Tributária de finanças públicas, v. 140, ano 27. [↑](#footnote-ref-97)
98. FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira.** 2018. 78 f. (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. [↑](#footnote-ref-98)
99. PORTAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software.** 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em 28 abr. 2023. [↑](#footnote-ref-99)
100. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação direta de inconstitucionalidade 5.659 MG.** Relator Min. Dias Toffoli. Dje: 24/02/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2023. [↑](#footnote-ref-100)