

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA DA DISPONIBILIZAÇÃO DE FILMES, VÍDEOS E MÚSICAS VIA “STREAMING ON DEMAND”

FÁBIO PIOVESAN BOZZA¹³⁷

CRISTIANO FREDERICO RUSCHMANN¹³⁸

1. INTRODUÇÃO

Para quem, porventura, ainda não se atentou, um alerta: vivemos em plena revolução industrial. Dizem que já é a quarta, sendo a principal característica dessa espécie a interação entre as dimensões física, digital e biológica¹³⁹.

¹³⁷ Advogado em São Paulo, mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, professor convidado em cursos de pós-graduação, ex-conselheiro do CARF.

¹³⁸ Advogado em São Paulo, LL.M. em tributação internacional na Albert-Ludwigs Universität – Freiburg im Breisgau, Alemanha, professor em cursos de pós-graduação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Faculdade FIPECAFI.

¹³⁹ A primeira revolução industrial trouxe inovações mecânicas, como a máquina a vapor e a ferrovia. A segunda, abrangeu a produção em massa, com supedâneo na eletricidade e nas linhas de produção. A terceira, chamada de revolução digital, foi catalisada pelo desenvolvimento dos semicondutores, “mainframes” e computadores pessoais.

Ondas inovadoras têm sido observadas em diversas áreas. Do sequenciamento genético à nanotecnologia. Das economias de compartilhamento (plataformas digitais de trocas entre particulares) às finanças cibernéticas (criptomoedas e novas técnicas de registro, como o “blockchain”). Da conectividade dos aparelhos e entre aparelhos (internet das coisas) às redes sociais. Do gerenciamento de informações (“big data”) à inteligência artificial (veículos sem condutores humanos, softwares inteligentes de assistência pessoal e profissional).

Tais inovações tecnológicas, além de acontecerem muito rapidamente, não se limitam a melhorar os produtos e serviços existentes. Possuem o propalado caráter *disruptivo*, pois realizam profundas mudanças socioeconômicas ao alcançar novos mercados, alterando as regras de competição vigentes¹⁴⁰.

A tecnologia constitui fator primordial para melhoria dos níveis de produtividade, qualidade, preço e acessibilidade. A economia digital tem se destacado por promover: (i) a desintermediação das cadeias de negócios, privilegiando a queda dos custos de transação e a interação horizontal nas relações entre produtor, fornecedor e consumidor; (ii) a virtualização das operações, substituindo o registro em papel; (iii) a capacidade intelectual, inventiva e cognitiva como fator de agregação de valor a produtos e serviços; (iv) a irrelevâncias das distâncias; (v) a velocidade das mudanças;

¹⁴⁰ Sobre inovações disruptivas, vale mencionar as seguintes obras de referência: SCHUMPETER, Joseph. *Theory of Economic Development*. Cambridge: Mass Harvard University Press. 1934. CHRISTENSEN, Clayton. *The Innovator's Dilemma*. Harvard Business School Press. 1997. ADNER, Ron. *When are technologies disruptive? A demand-based view of the emergence of competition*. Strategic Management Journal. 2002.

(vi) o aumento da customização de produtos e serviços para atender às necessidades individuais dos consumidores¹⁴¹.

Nesse cenário tecnológico-revolucionário, o mercado do entretenimento também restou afetado. Plataformas digitais foram criadas com o objetivo de possibilitar o acesso rápido, econômico e abrangente a conteúdos audiovisuais. Tal circunstância impulsionou o surgimento de uma cultura sob demanda, que atrai um público cada vez mais remoto, o qual procura se relacionar com o conteúdo de uma maneira personalizada, livre das amarras de uma programação pré-determinada por terceiros¹⁴².

O presente artigo almeja analisar o comportamento dos entes estatais brasileiros, sob a perspectiva dos tributos indiretos – considerando, especificamente, o campo de incidência do ICMS e do ISS – em relação à atividade de acesso temporário e oneroso a filmes, vídeos e músicas por meio das plataformas digitais de “streaming on demand”.

Nosso principal objetivo não é determinar qual o imposto afinal incidente, acaso incidente. As diversas variáveis inseridas no sistema tributário brasileiro pela legislação, pela jurisprudência e pelas manifestações dos diversos Fiscos envolvidos tornaram tal tarefa árdua, exigindo estudos mais aprofundados. É preferível realizar um diagnóstico do cenário vigente e investigar os motivos que conduziram ao atual estágio, mediante exame da evolução legislativa, doutrinária e jurisprudencial a respeito.

¹⁴¹ Conclusões extraídas das apresentações do Prof. Fernando Antonio Rezende Silva na FGV. 2017.

¹⁴² MASSAROLO, João Carlos. MESQUITA, Dario. “Vídeo sob demanda: uma nova plataforma televisiva”. Artigo apresentado no Grupo de Trabalho Estudos de Televisão, do XXV Encontro Anual da Compós, na Universidade Federal de Goiás, Goiânia. 2016.

2. CONCEITO DE “STREAMING”

Na língua inglesa, a palavra “stream” significa córrego ou riacho e, por isso, o termo “streaming” remete à ideia de fluxo.

No âmbito tecnológico, o “streaming” refere-se ao fluxo de dados, normalmente de arquivos multimídia, que são transmitidos instantaneamente, o qual possibilita assistir a filmes ou escutar música sem a necessidade de fazer o “download” de todo o conteúdo na máquina do usuário.

Graças ao desenvolvimento das bandas largas de alta velocidade, os serviços de “streaming” têm sido acessados por meio da internet. Os serviços que utilizam a internet como plataforma para a entrega de conteúdo são conhecidos como serviços “over the top” ou simplesmente OTT¹⁴³, porque visualmente seu decodificador tem a aparência de uma caixinha e fica quase sempre em cima dos televisores¹⁴⁴.

Essa configuração exclui a mediação jurídica da operadora de telecomunicação ou do provedor de internet na transação, de forma que o consumidor, na maioria dos casos, contrata diretamente a empresa fornecedora do serviço. Importante também esclarecer que a operadora de telecomunicação e o provedor de internet podem ter conhecimento do conteúdo dos pacotes transmitidos, mas não são responsáveis por eles, tampouco podem controlar as questões atinentes aos direitos autorais de uso e de distribuição do conteúdo.

¹⁴³ Embora não seja objeto do presente trabalho, vale mencionar ser também possível acessar os serviços de “streaming” por outra tecnologia, denominada “cable VOD”, que utiliza determinado equipamento (“set-up box”) fornecido pelas operadoras a cabo aos seus usuários.

¹⁴⁴ <http://www.mundodigital.net.br/index.php/noticias/telecomunicacoes/5628-o-que-e-ott>

Os filmes, os vídeos e as músicas são propriedades intelectuais protegidas pela Lei nº 9.610/98. Os direitos patrimoniais podem ser livremente cedidos ou licenciados a terceiros, para uso ou exploração comercial, abarcando a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero (art. 29, inc. IX) ou quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas (art. 20, X). Via de regra, os direitos autorais sobre as mídias não pertencem à empresa de “streaming”, embora ela deva possuir a licença para explorar economicamente tais direitos.

Os arquivos de mídia costumam ser altamente comprimidos, com o objetivo de utilizar o mínimo de banda de internet possível, e armazenados temporariamente na máquina do usuário, a fim de evitar interrupções durante sua execução (“buffering”), sendo exibidos em velocidade quase instantânea. É possível controlar a exibição, pausando, avançando ou retrocedendo o vídeo ou a música.

Ou seja, embora na tecnologia “streaming” também haja uma parcela de “download”, o conteúdo transferido serve apenas para ser remontado, convertido em som ou imagem e consumido no mesmo instante. Posteriormente, nenhum dado recebido no aparelho lá permanecerá em caráter definitivo, uma vez que, à semelhança dos sinais recebidos por um aparelho televisor ou de rádio, não há armazenamento de mídia na unidade física¹⁴⁵.

O fornecimento de conteúdo via “streaming” tem permitido o acesso por aqueles que não possuem espaço ou equipamento necessário para realizar o “download” de arquivos grandes em multimídia rapidamente.

¹⁴⁵ Pelo menos, será com esse pressuposto técnico que o presente trabalho será desenvolvido, desconsiderando eventuais particularidades que possam destoar desse modelo. Nos casos em que, de fato, há algum “download”, este se dá de forma precária e vinculada à assinatura do serviço, sem cessão definitiva do conteúdo de áudio, vídeo, imagem ou texto.

Como regra, essas funcionalidades tecnológicas dependem de prévio licenciamento de programas de computador (“apps”) que permitem aos consumidores personalizarem seus conteúdos e, a partir de seus perfis e preferências, receberem indicações da própria empresa de “streaming” ou até mesmo de outros usuários via redes sociais.

O mercado multimídia sob demanda possui distintos modelos de negócio, abrangendo o acesso gratuito pelo usuário (sendo a empresa de “streaming” remunerada em razão da veiculação de publicidade nos “apps”¹⁴⁶), a assinatura mensal sem limitação a acesso de conteúdo e o pagamento por conteúdo individualmente acessado.

A cada dia, novas funcionalidades são acrescentadas a esta tecnologia, a exemplo dos sistemas de ensino à distância, fazendo com que o “streaming” não se restrinja ao entretenimento das pessoas.

3. ALCANCE DAS EXPRESSÕES UTILIZADAS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA DEFINIR COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA¹⁴⁷

¹⁴⁶ A polêmica em torno da tributação por ICMS-comunicação, ISS ou nenhum dos dois tributos sobre a atividade de veiculação de publicidade na internet (isto tudo por conta do veto ao item 17.07 da versão original da LC 116/2013 e da recente inclusão do novo item 17.25 pela LC 157/2016 da Lista de Serviços tributáveis pelo ISS) não será analisada no presente trabalho, dado que mereceria um estudo aprofundado em artigo acadêmico especificamente dedicado ao tema.

¹⁴⁷ Alguns trechos desse tópico foram extraídos e adaptados do livro: BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. São Paulo: Quartier Latin. 2015.

A Constituição Federal de 1988, além de estabelecer quais tributos cada ente federativo é capaz de instituir, também determina, para a maioria dos casos, os limites do próprio conteúdo material da hipótese de incidência do tributo a ser criado por lei (p. ex. incidência sobre renda, sobre circulação de mercadoria, sobre serviços de qualquer natureza). Ou seja, prescreve qual signo presuntivo de riqueza será passível de oneração.

Nessa tarefa, é comum à norma tributária fazer referência a expressões de Direito Privado no momento de compor a hipótese de incidência, com o objetivo de delimitar os fenômenos que ensejam a constituição da relação jurídica tributária.

Quando é feita remissão a algum termo que, porventura, também esteja previsto na legislação privada, mas o legislador infraconstitucional acaba por redefini-lo expressamente, dando-lhe outra conceituação ou mesmo alargando ou limitando o seu alcance, o que vale, para efeitos fiscais, é justamente a definição dada pela legislação tributária.

Como exemplo, cite-se o caso da Cofins, declarada constitucional pelo STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC nº 1, em que o conceito tributário era mais abrangente do que o conceito do Direito Privado. Enquanto a legislação tributária determinava que a mencionada contribuição “incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º da Lei Complementar nº 70/91), a legislação comercial sobre duplicatas concebía o faturamento como sendo expressão das vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).

Mas, quando o legislador tributário emprega expressões consagradas no Direito Privado, sem efetuar qualquer ressalva a respeito dele, costuma-se indagar se haveria ou não obrigatoriedade de tais expressões serem interpretadas de maneira uniforme pelo Direito Privado e pelo Direito Tributário. Ou ainda, se haveria ou não a recepção implícita de conceitos e institutos do Direito Privado sempre que a lei tributária os

mencionar, de modo a se referir às mesmas situações de fato consideradas na seara privada¹⁴⁸.

Diferentemente de outros países¹⁴⁹, o direito positivo brasileiro não é categórico a esse respeito. Por isso, essa questão tornou-se emblemática, espreado-se pela doutrina até alcançar as decisões dos tribunais, como se verá mais adiante.

Para Humberto Ávila, sempre que a legislação tributária aludir a um termo conceituado de Direito Privado, sem ressaltá-lo, só poderá haver uma referência conceitual, baseada na *consideração civil*. Quando a lei tributária menciona “salário” ou “mercadoria”, ela o faz porque pretende alcançar a carga semântica dessas expressões, de acordo com o ramo de Direito que as consagrou¹⁵⁰. No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker¹⁵¹.

Já Luis Eduardo Schoueri defende, com fundamento na *consideração econômica*, que o fato de o legislador tributário utilizar certa expressão conhecida do Direito Privado, sem fazer qualquer ressalva, não o vincula, obrigatoriamente, ao

¹⁴⁸ COSTA, Alcides Jorge. “Direito tributário e direito privado”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 223.

¹⁴⁹ Em Portugal, por exemplo, a questão foi tratada pela Lei Geral Tributária, cujo art. 11 (2) assim dispõe: “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*”.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do novo código civil na legislação tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Triger (coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65.

¹⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 123.

conteúdo daquele instituto jurídico conforme o outro ramo de Direito. Isso porque uma mesma locução pode ter significado diverso, conforme o *contexto* em que se insira¹⁵². No mesmo sentido, Ezio Vanoni¹⁵³.

No embate entre *consideração civil e consideração econômica* de expressões homônimas a institutos, conceitos e formas de Direito Privado que são utilizadas pelo Direito Tributário, a jurisprudência brasileira tem se notabilizado por abrigar a primeira e por recusar a aplicação da segunda.

Os seguintes casos, emanados do STF, ilustram esta afirmação: (i) a proibição da cobrança de ITBI na hipótese de aquisição da propriedade por usucapião (RE nº 94.580, de 1984); (ii) a não-incidência da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas a administradores, avulsos ou autônomos, dada a impossibilidade de equiparação ao conceito de “salário” constante da legislação trabalhista (RE nº 166.772, de 1994); (iii) os conceitos de “mercadoria” e de “estabelecimento” constantes do Código Comercial para impedir a cobrança de ICMS sobre importação de bens por pessoa física (RE nº 203.075, de 1998); e (iv) a inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis, prevalecendo a noção civilista de “serviço” (RE nº 116.121, de 2000 e Súmula Vinculante STF nº 31)¹⁵⁴.

Todavia, posteriormente à prolação desses precedentes, é possível observar uma tendência em sentido contrário, a qual privilegia a consideração econômica na

¹⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 662; 682-685.

¹⁵³ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 159-161; 169.

¹⁵⁴ A menção a tais precedentes jurisprudenciais não retrata, necessariamente, o tratamento tributário atual acerca dessas matérias. A variação pode ocorrer, essencialmente, em virtude de alterações legislativas posteriores.

interpretação de leis tributárias que utilizam expressões homônimas a institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

Essa disposição da jurisprudência pode ser verificada nos seguintes casos: (i) a noção de “serviço” como utilidade econômica empregada, ainda que não manifestamente, pelo STF para referendar a cobrança do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (“leasing”) financeiro (RE nº 547.245 e 592.905, de 2009) e sobre valores cobrados pelas operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde (RE nº 651.703, de 2016); (ii) o conceito de “mercadoria”, outrora correspondente a bem corpóreo (RE nº 176.626, de 1998, e RE nº 199.464, de 1999), começa a ser revisado, no momento em que o STF inicia o exame da constitucionalidade da cobrança de ICMS sobre o licenciamento de software, via download (bem incorpóreo) (Medida Cautelar na ADI nº 1.945, de 2010).

De todo modo, o fato de a legislação tributária ter utilizado uma expressão consagrada por outro ramo jurídico, sem expressamente alterar a sua definição – e possuindo a prerrogativa legislativa para tanto –, constitui circunstância que, a nosso ver, não pode ser desprezada pelo intérprete.

Por essa razão, entendemos que, como regra, o sentido que deverá prevalecer é aquele constante da legislação privada. A exceção fica por conta de o contexto legislativo, em que a referida expressão tiver sido empregada, impor conclusão incontestavelmente diferente.

Mas isso não é tudo. Ainda que superada a questão envolvendo o alcance das expressões utilizadas pela norma tributária para definir competência de um determinado ente federativo – o que, em última instância, depende do pronunciamento do STF – pode ocorrer conflito entre os entes federativos sobre a natureza jurídica do fato sujeito à

tributação, tal e como expressamente reconhecido pelo art. 146, inc. I, da Constituição Federal, ao dispor sobre as funções da lei complementar em matéria tributária¹⁵⁵.

Não se trata propriamente de dirimir conflito de competência, porque, em matéria de impostos, o campo impositivo estatuído pelo constituinte a cada ente federativo é caracterizado pela rigidez. Além disso, não poderia se admitir que a lei complementar, a pretexto de resolver conflito de competência, pudesse alterar substancialmente as determinações do constituinte, sem observar o devido processo legislativo das emendas constitucionais (quando cabíveis).

Trata-se sim (a) de conferir ao legislador complementar a prerrogativa de evitar invasão de competência ao explicitar, positiva e negativamente, o campo de incidência; (b) de evitar a dupla tributação econômica sobre um mesmo evento, como medida de política fiscal; ou (c) de conferir praticabilidade à atividade tributária, especialmente nas denominadas atividades mistas.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe que o ICMS incidirá sobre: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (ii) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; e (iii) 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.

A tributação da atividade fornecimento de filmes, vídeos e músicas pelas plataformas digitais de “streaming on demand” tangencia tanto a determinação de competência tributária do ICMS (definição de “serviço de comunicação” e de “mercadoria”) e do ISS (definição de “serviços de qualquer natureza”), quanto a

¹⁵⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; [...]”

verificação do papel desempenhado pela lei complementar na prescrição de normas gerais em matéria tributária, especialmente a definição dos fatos geradores dos impostos em questão, bem como na solução de conflitos de competência.

Neste sentido, cabe ressaltar o entendimento do Min. Luiz Fux acerca do papel da Lei Complementar nº 116/2013 como fonte de segurança jurídica, a fim de dirimir conflitos de competência, conforme voto proferido no STF em precedente relativo à incidência de ISS sobre valores cobrados pelas operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde (RE nº 651.703, de 2016).

Tendo-se em vista tais antecedentes, o conflito entre ICMS e ISS parece ser iminente. Na verdade, ele já se estabeleceu, conforme apontamos na sequência, trazendo consigo grande insegurança jurídica.

4. ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

A determinação do conceito de “prestação de serviço de comunicação”, para fins de incidência do ICMS, é um dos mais difíceis e controvertidos do ordenamento brasileiro. As definições constantes das principais normas são insuficientes para, por si só, delimitar os contornos da competência tributária outorgada aos Estados e ao Distrito Federal, exigindo aprofundamento hermenêutico.

O texto constitucional cinge-se a atribuir competência tributária sobre a prestação de serviços de comunicação, excetuando as modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, inc. II e §2º, inc. X, “d”, com as alterações da EC 42/2003). A Lei Complementar nº 87/96, teoricamente responsável por definir com mais precisão a competência outorgada, apenas estabelece a incidência do ICMS sobre “*as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”. No

fundo, não define o que vem a ser a prestação do serviço de comunicação, limitando-se a exemplificar os meios pelos quais a comunicação pode ocorrer¹⁵⁶.

Para que ocorra comunicação é necessário um emissor, um receptor e uma mensagem. As principais dúvidas referem-se (i) à necessidade ou não de o receptor ser determinado e (ii) ao fluxo da mensagem ser obrigatoriamente bilateral ou facultativamente unilateral.

Doutrina abalizada defende um conceito de comunicação que envolve uma relação bilateral remunerada, por meio da qual um terceiro fornece os meios e os modos necessários para que emissor e destinatário determinados troquem mensagens. Ademais, a mensagem a ser transmitida deve ser de terceiros, e não própria. Distingue-se, portanto, o serviço de comunicação do serviço de radiodifusão¹⁵⁷.

Ainda assim, a conceituação doutrinária acima aludida não é unívoca, havendo matizes, em maior ou menor extensão. Por exemplo, para Alcides Jorge Costa, as empresas de televisão por assinatura, detentoras dos meios de transmissão, não incorreriam no fato gerador do ICMS ao transmitirem conteúdo próprio ou cujos direitos autorais foram licenciados de terceiros, vez que se trata de comunicação de mensagem

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. "Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa". *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 143. São Paulo: Dialética, 2007.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 239. MACHADO, Hugo de Brito. "Tributação na Internet". *Pesquisas Tributárias Novas Séries – 7*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 87. ÁVILA, Humberto. "Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa". *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 143. São Paulo: Dialética, 2007.

própria, não havendo tributação sobre autosserviço. Por outro lado, para o renomado professor, haveria incidência do imposto estadual sobre a transmissão das mensagens comerciais de terceiros, porquanto o anunciante espera que os reclames sejam recebidos por um bom número de pessoas, independentemente da determinação dos receptores¹⁵⁸.

Entretanto, a jurisprudência do STJ, socorrendo-se do conceito de comunicação trazido pela Lei nº 8.977/95 (“Art. 2º O Serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos”), concluiu que a transmissão da programação (própria ou licenciada de terceiros) pelas empresas de televisão por assinatura, por meio de um conjunto de equipamentos, instalações e redes, de sua propriedade ou não, viabiliza a recepção, o processamento, a geração e a distribuição aos assinantes de programação e de sinais próprios ou de terceiros, também caracteriza o fato gerador do ICMS (RESP nº 418.594, de 2005; RESP nº 1.132.695, de 2010).

Não obstante perdurem as dúvidas acima suscitadas sobre o conceito de prestação de serviço de comunicação (notadamente a exigência de o destinatário ser ou não determinado), o fato de a atividade de “streaming” não ser desempenhada mediante a utilização de via de comunicação própria constitui obstáculo intransponível à incidência do ICMS-comunicação.

Com efeito, embora os objetos dos serviços oferecidos pelas empresas de televisão por assinatura e pelas empresas de “streaming” sejam muito assemelhados (acesso temporário e oneroso a filmes, vídeos, músicas) – circunstância que demandaria tratamento tributário isonômico, não fosse a discriminação de competências pela própria Constituição Federal – o fato é que a tecnologia empregada na transmissão do conteúdo é distinta e determinante para o tipo de imposto incidente.

¹⁵⁸ COSTA, Alcides Jorge. “ICMS – Comunicação – Parecer”. *Revista Direito Tributário Atual* nº 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 5.

As empresas de “streaming”, embora sejam proprietárias ou possuam as licenças para explorar economicamente os arquivos de multimídia, armazenando-os em um “site” e os colocando à disposição de seus clientes, não prestam serviço de comunicação, justamente porque não possuem os meios materiais necessários para tal desiderato.

Aliás, a disponibilização dos arquivos via “streaming” (serviço OTT) depende, primeiramente, de um serviço de valor adicionado (provedor de acesso à internet) que não está sujeito ao ICMS (Súmula STJ nº 334 – “*O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet*”). Por sua vez, tal serviço de valor adicionado depende de um serviço de comunicação (operadoras de telecomunicações) para alcançar os usuários, este sim submetido ao ICMS.

Diante desse cenário, conclui-se não haver espaço para a incidência do ICMS-comunicação sobre a atividade de “streaming”.

5. ICMS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Nessa modalidade de incidência, a determinação do aspecto material do ICMS demanda exame dos termos “operação”, “circulação” e “mercadoria”. São conceitos interligados e complementares, que não podem ser analisados separadamente¹⁵⁹.

“Operação” designa o negócio jurídico mercantil.

¹⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. “ICMS - competência impositiva na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Administrativo* nº 195. Rio de Janeiro, 1994, p. 24. DERZI, Misabeu Abreu Machado. “Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado”. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116.

“Circulação” representa a transferência da titularidade sobre mercadoria, assim entendidos os poderes jurídicos de disposição sobre a coisa, realizada entre duas pessoas. Materializa-se pelo fenômeno jurídico da tradição, ato jurídico de transferência da posse ou da propriedade para outrem. A circulação, portanto, marca a dinâmica do ciclo mercantil em suas diversas etapas, desde a produção até o consumo.

“Mercadoria” é bem móvel inserido no ciclo mercantil. Enquanto a coisa acha-se na disponibilidade do fabricante, que a produz, ela é chamada de “produto”. Ela passa a ser “mercadoria” tão logo seja objeto de mercancia ao comerciante ou ao consumidor. Deixa de ser “mercadoria” assim que sai do ciclo mercantil, por exemplo, quando a titularidade da coisa já se encontra com o consumidor. Assim, a caracterização da coisa como mercadoria depende da natureza do promotor da operação e da destinação a ela dada pelo seu titular¹⁶⁰.

A mercadoria sempre foi considerada, tradicionalmente, como bem móvel *corpóreo*¹⁶¹. Na atualidade, discute-se a possibilidade de tal definição albergar também bem móvel *incorpóreo*.

Tal debate ganhou relevo no Brasil a partir da decisão do STF preferida no RE nº 176.626, de 1998, atinente à tributação das operações com programas de computador (software).

¹⁶⁰ MENDONÇA, J.X. Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. Vol. V, 1ª Parte. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955.

¹⁶¹ Na vigência do Imposto de Vendas e Consignações – IVC, o STF, ao julgar o RE nº 31.737, de 1966, declarou que o conceito de mercadoria é aquele contido no direito comercial, o qual congrega coisa móvel e corpórea. Em consequência, afastou-se a incidência desse imposto sobre operações com energia elétrica. O voto do Min. Rel. Aliomar Baleeiro destaca que a circunstância de um bem ser objeto de comércio, como ocorre com a energia elétrica, não a torna uma mercadoria.

Conquanto o caso cuidasse apenas de licenciamento de direitos de uso de software e o Min. Rel. Sepúlveda Pertence tivesse, desde o início do seu voto, consignado que “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral”, a “ratio decidendi” do julgado balizou o tratamento tributário, a partir de então, na dicotomia criada entre “software de prateleira” e “software por encomenda”. Referida classificação lastreou-se na destinação do programa de computador.

O “software de prateleira” consiste em programa bem definido, estável, concebido para desempenhar uma mesma aplicação ou função em favor de pluralidade de usuários. Circula por meio de cópia física, materializando o “corpus mechanicum” da criação intelectual do programa. É tratado como mercadoria e submete-se ao ICMS¹⁶².

O “software por encomenda” é um produto específico, decorrente da criatividade e do desenvolvimento do esforço intelectual do programador que são realizados com o objetivo de atender às necessidades de um determinado usuário. É considerado serviço e sujeita-se ao ISS¹⁶³.

Com a evolução da tecnologia, as operações com “softwares de prateleira” começaram a ser realizadas pela internet, por meio de transferência eletrônica de dados (“download”), dispensando a intermediação do suporte físico.

Ao analisar a Medida Cautelar em ADI nº 1.945, em 2010, o STF considerou provisoriamente constitucional a lei estadual que determinava a cobrança de ICMS sobre os “softwares de prateleira” adquiridos por meio de “download”, não constituindo

¹⁶² Tal concepção de mercadoria restou referendada no RE nº 199.464, de 1999.

¹⁶³ Tal concepção de serviço restou referendada no RESP nº 814.075, de 2008.

óbice à tributação a ausência do “corpus mechanicum”. O mérito dessa ação continua aguardando julgamento pelo tribunal¹⁶⁴.

A invocação do tratamento tributário do “software” pode parecer desconectada com o tema deste trabalho. Contudo, os seguintes fatos evidenciam a vinculação entre as matérias, sob o ponto de vista dos diversos Fiscos interessados:

(i) o Convênio ICMS nº 181/2015 autorizou diversos Estados a conceder redução de base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados;

(ii) o Convênio ICMS nº 106/2017 igualmente dispôs sobre o tratamento com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio; a cláusula quarta considera como contribuinte do ICMS a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados;

(iii) previamente à alteração legislativa promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 na lista de serviços do ISS (especialmente a introdução do item 1.09 que

¹⁶⁴ Em 2017, a Confederação Nacional de Serviços ajuizou a ADI nº 5.659 com o intuito de excluir a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador. Também encontra-se aguardando julgamento o RE nº 688.223, que versa sobre a incidência de ISS sobre licenciamento e cessão de uso de programas de computador.

abarca o “streaming”, transcrito a seguir), a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65/2012, expedida pela Prefeitura do Município de São Paulo, havia enquadrado o fornecimento de acesso imediato e ilimitado a filmes via “streaming”, mediante o pagamento de um valor mensal pelo usuário, no item “1.05 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador*”, da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Ainda assim, a exigência de ICMS sobre o acesso a conteúdo multimídia via “streaming” deve ultrapassar, ao menos, quatro obstáculos para prevalecer: (a) a definição do conceito de mercadoria deve abarcar bens móveis incorpóreos (tema que aguarda definição pela Suprema Corte nas ADI nº 1.945 e 5.659); (b) a inexistência de troca de titularidade dos arquivos multimídia, havendo mero licenciamento temporário de direito de uso¹⁶⁵; (c) a possibilidade de o “software” utilizado pelas empresas de “streaming” ser encarado como atividade-meio, sendo a disponibilização dos arquivos multimídia a atividade-fim¹⁶⁶; e (d) o fato de a Lei Complementar nº 116/2003

¹⁶⁵ Ao menos no Estado de São Paulo, os contribuintes contam com uma recente norma administrativa delimitadora da pretensão arrecadatória de ICMS sobre a atividade de “streaming”. Trata-se da Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT nº 24/2018, a qual exemplifica dentre “bens e mercadorias digitais” os “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, *com cessão definitiva* (“download”)”. Dada a particularidade técnica de que os “apps” de “streaming” permitem acesso a conteúdos exatamente sem cessão definitiva, conclui-se que enquanto vigorar tal ato normativo, operações de “streaming” ocorridas em território paulista estarão isentas de riscos da malfadada bitributação entre ICMS e ISS.

¹⁶⁶ Lembrando que a tributação do licenciamento de “softwares” também é alvo de disputa pelos Municípios, com fulcro no item “1.05 – *Licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador*”, da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Conforme já mencionado ao longo do texto, tal fundamento legal já foi utilizado, por exemplo pela Prefeitura do Município de São Paulo através da referida Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65/2012 para justificar a exigência de ISS sobre a atividade de “streaming on demand” em contratos de

considerar como serviço submetido exclusivamente à incidência do ISS, no item 1.09 da lista:

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Sobre a evolução do conceito de mercadoria, trazemos alguns pontos para reflexão.

Entendemos que o debate que irá se estabelecer deverá enfrentar as considerações estática ou dinâmica das expressões utilizadas pela Constituição Federal para atribuir competência tributária aos entes federativos. Ou seja, o conceito de “mercadoria” ou de “serviço” pode ou não evoluir ao longo do tempo? Se sim, em que medida?

A defesa da consideração dinâmica pode ser encontrada no bojo da decisão tomada pelo STF na Medida Cautelar em ADI nº 1.945, em 2010:

O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

A incidência do ICMS sobre energia elétrica, bem móvel incorpóreo, comprovaria a evolução do conceito de mercadoria, outrora considerado apenas como sendo bem móvel corpóreo na legislação do extinto Imposto de Vendas e Consignações – IVC (RE nº 31.737, de 1966).

Já a consideração estática, ao contrário do que muitos pensam, não estaria calcada no pensamento retrógrado ou em um texto constitucional congelado no tempo,

“assinatura mensal”, com acesso a conteúdo ilimitado, isto tudo previamente à edição da Lei Complementar nº 157/2016.

completamente indiferente às alterações da realidade. O enfoque privilegiaria não a definição estanque de cada riqueza, mas a “ratio” utilizada pelo constituinte na distribuição das diversas competências entre os entes federativos, considerando o panorama tecnológico e o modo do consumo das riquezas naquele momento. Trata-se de olhar para as divisões do “bolo” (PIB) e não isoladamente para suas “fatias” (riqueza gerada com a circulação de mercadorias, com os serviços etc.).

Assim, a competência para tributar serviços financeiros, de interesse nacional, foi outorgada para a União Federal. A circulação de mercadorias (bem móvel corpóreo), serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, de interesse regional, para os Estados. Os serviços de qualquer natureza, então de interesse local, para os Municípios.

Quanto à energia elétrica, nessa perspectiva estática, trata-se da confirmação da regra geral (mercadoria é bem móvel corpóreo) que necessitou de uma regra de competência própria para alcançar outra realidade (art. 155, §2º, inc. X, “b” e §3º). Ou seja, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a circulação de energia elétrica.

Enfim, o mundo mudou e experimentou a globalização, reduzindo fronteiras e acirrando a guerra fiscal entre os vários Fiscos, tanto para atrair investimentos mediante incentivos fiscais, quanto para tributar as riquezas geradas pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços.

Alterar isoladamente o conceito desses signos de riqueza fatalmente provocará um desbalanceamento da equação constitucional. Note que o problema não está em agregar uma riqueza até então inexistente na competência de um ente federativo. Está, na verdade, na possibilidade de deslocar a competência primitiva de quem já a detinha para outro ente federativo, por interpretação judicial e não por alteração constitucional. O resultado é a bitributação jurídica de mesma riqueza sem autorização legislativa.

6. ISS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, e não compreendidos na competência do ICMS (ou seja, que não sejam serviços interestaduais e intermunicipais de transporte e serviços de comunicação).

Assim, cabe aos Municípios, mediante a edição de lei ordinária a instituição do ISS, em consonância com a lei complementar, de caráter nacional, que disciplina as normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes e soluciona eventuais conflitos de competência.

Na atualidade, a Lei Complementar nº 116/2003 cumpre tal função ao definir os serviços de qualquer natureza passíveis de incidência pelo ISS. A definição de serviços de qualquer natureza não é conceitual, mas estipulativa ou enumerativa. Ao invés de formular um conceito abstrato, o legislador complementar preferiu este tipo de definição, que enumera aquilo que se compreende no objeto definido. Consequência da adoção deste tipo de definição é o caráter taxativo da lista (se fosse exemplificativo, não seria uma definição)¹⁶⁷.

De qualquer modo, a lei complementar em comento, a pretexto de definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, ou de dirimir conflitos de competência, não pode desconsiderar a materialidade eleita pelo constituinte na distribuição de competências tributárias. Em outras palavras, não pode listar como serviço de qualquer natureza, passível de tributação pelo ISS, atividade que não seja serviço de qualquer natureza.

¹⁶⁷ COSTA, Alcides Jorge. “ICMS – Comunicação – Parecer”. *Revista Direito Tributário Atual* nº 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 5.

Vem à tona a questão relativa à definição dessa expressão, tão tormentosa na jurisprudência do STF. A discussão pode ser resumida em duas posições: a concepção econômica e a concepção civilista.

A concepção econômica diferencia a “prestação de serviço” (fornecimento do trabalho realizado por uma pessoa para outra, mediante remuneração) do “serviço” (produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não se apresenta sob a forma de um bem material). O art. 156, inc. III da CF/88 outorga competência para instituição de imposto sobre serviços, e não imposto sobre a *prestação* de serviços. O ISS é um imposto sobre o consumo, que grava a circulação de quaisquer bens imateriais e que abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do Direito Civil) como outras atividades (ex. locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer). Foi com o intuito de alcançar todas essas atividades que o constituinte agregou ao termo “serviços” a expressão “de qualquer natureza”¹⁶⁸.

A concepção civilista, por seu turno, extrai o conceito de serviço do Direito Privado. Considera-o como sendo uma obrigação de fazer, representativa de todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa. Ou ainda, todo desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de Direito Privado, com o fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo¹⁶⁹.

¹⁶⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 81.

¹⁶⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. São Paulo: Dialética. 3ª ed. 2009, p. 33.

A jurisprudência do STF sobre o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” tem se notabilizado por alternar tais concepções.

Anteriormente ao advento da CF/88, o STF vinha encampando a concepção econômica de serviço, validando, por exemplo, a incidência de ISS sobre a locação de guindastes (RE nº 112.947, de 1987, votação unânime). Para ilustrar tal pensamento dessa fase vale transcrever o seguinte trecho do voto do Min. Oscar Correa, proferido no julgamento do RE nº 100.779, de 1984¹⁷⁰:

O conceito de serviço, que impera no direito tributário, não é mais o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. E o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do Código Civil, que contrabalançava com a locação de coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica.

Todavia, em 2000, por ocasião do julgamento do RE nº 116.121, a concepção civilista de serviço prevaleceu, por maioria apertada de votos. A incidência de ISS sobre a locação de guindastes foi rechaçada, com supedâneo no voto do Min. Marco Aurélio:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável, prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem organicidade do próprio Direito,

¹⁷⁰ Coincidentemente, o contribuinte que contestava a incidência do ISS sobre a locação de guindastes era o mesmo nos precedentes RE nº 112.947 e RE nº 116.121.

sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embota não enquadráveis como primários.

Em 2009, sobrevieram as decisões tomadas por maioria (vencido Min. Marco Aurélio) no RE nº 547.245 e no RE nº 592.905, relativas à cobrança de ISS sobre arrendamento mercantil (“leasing”). O STF afirmou que o contrato englobaria atividades complexas, com elementos comuns aos contratos de locação, de compra e venda etc., mas que esse negócio específico formaria um tipo contratual autônomo. O tribunal também diferenciou as modalidades existentes – “leasing financeiro”, “lease-back” e “leasing” operacional – declarando existir serviço tributável pelo ISS nos dois primeiros e locação de bem móvel, não tributável, no último.

Não obstante esse resultado, o julgamento foi marcado por opiniões multifacetadas. Enquanto alguns ministros assentaram que a noção de serviço não mais se confundiria com obrigação de fazer (Min. Eros Grau e Min. Joaquim Barbosa), outros se esforçaram para demonstrar que a administração do financiamento seria uma obrigação de fazer, ou seja, engajaram-se numa construção que não modificasse o conceito civilista de serviço (Min. Ayres Britto). No fim, pode-se dizer que a concepção civilista saiu arranhada.

Em 2010, o STF aprovou a Súmula Vinculante nº 31 – “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, tendo como um dos precedentes o RE nº 116.121.

Também em 2010, o STF analisou o RE nº 626.706 e concluiu, por unanimidade de votos e com base na Súmula Vinculante nº 31, pela não incidência do ISS sobre a atividade de locação de filmes, vídeo tapes, cartuchos de vídeo game e assemelhados.

Em 2011, o STF relativizou a equiparação do conceito de “serviço de qualquer natureza” à obrigação de fazer ao permitir a incidência do ISS sobre a cessão de direito de uso de marca, típica obrigação de dar, por se tratar de “*serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003*” (Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623).

Em 2016, no julgamento do RE nº 651.703, o STF voltou a discutir o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”. Por maioria de votos (vencido Min. Marco Aurélio), decidiu-se pela incidência do ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde.

Merece destaque o teor do voto do Min. Luiz Fux, o qual defende a possibilidade de aplicação da consideração econômica na interpretação das expressões utilizadas pela Constituição Federal para distribuir competências tributárias entre os entes federativos, como seria o caso dos “serviços de qualquer natureza”.

Significa dizer – tal como já antecipado em item anterior – que o sentido das expressões constitucionais seria interpretado não com supedâneo exclusivo no Direito Privado, mas também com base nas definições estatuídas pelo próprio Direito Tributário ou com base em outras ciências, como finanças, economia e contabilidade. Em consequência, ensaiou-se um retorno à concepção econômica¹⁷¹:

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de 'serviços' no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de 'obrigação de fazer', vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

¹⁷¹ Provavelmente, um retorno parcial à concepção econômica de serviço, mantida a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis corpóreos, se o tribunal resolver manter válida a Súmula Vinculante nº 31.

Na parte dispositiva do acórdão, consta que a decisão foi “por maioria e nos termos do voto do Relator”. Mas o teor do voto dos demais ministros não permite afirmar, com segurança, que a concepção civilista teria realmente sido abandonada e que a concepção econômica de “serviços de qualquer natureza” teria voltado a vigorar, ainda que parcialmente, em concomitância com a Súmula Vinculante nº 31. Mesmo porque, para resolver o caso concreto das administradoras de planos de saúde, bastou ao tribunal reconhecer a existência de uma obrigação de fazer.

Pois bem. Feita a digressão jurisprudencial, retomemos o tema principal.

Conforme já dito, a determinação da incidência do ISS sobre o acesso temporário e oneroso a filmes, vídeos e músicas via “streaming” depende da solução de diversas variáveis. De início, a atividade não pode se submeter à incidência do ICMS. Ou seja, não pode constituir prestação de serviço de comunicação nem operação de circulação de mercadoria (e, nesse último caso, a respectiva incidência do imposto estadual não pode ser ressalvada por lei complementar, com o intuito de dirimir conflitos de competência). Superada essa parte, falta definir o conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza”.

A vingar a concepção econômica, as discussões envolvendo obrigação de fazer, locação de bem móvel, licenciamento de direito de uso de direito autoral etc. perderiam o sentido. Dada a prevalência da utilidade imaterial consumida pelo tomador, isto é, a disponibilização de acesso aos arquivos multimídia em favor dos usuários, a autorização para a cobrança do ISS pelos Municípios e Distrito Federal parece inevitável.

Ao revés, a prevalecer a concepção civilista sobre “serviços de qualquer natureza”, os temas jurídicos mencionados continuam a ser relevantes para a determinação da incidência do imposto municipal, sem se esquecer das várias controvérsias que os acompanham. Mencionemos algumas delas.

Primeiro ponto, seria questionável a aplicação automática ao caso do “streaming on demand” da Súmula Vinculante nº 31 (*“É inconstitucional a incidência do Imposto*

sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”).

A corrente favorável à sua aplicação teria de defender que bens incorpóreos estão igualmente submetidos ao regime da locação dos bens corpóreos, invocando a lição de Orlando Gomes¹⁷². O licenciamento de filmes, vídeos e músicas via “streaming” constituiria aluguel de um bem incorpóreo, em nada se diferenciando da modalidade de entrega de mídia física (invocando o precedente do RE nº 626.706 sobre não incidência do ISS na locação de filmes, vídeo tapes, cartuchos de vídeo game e assemelhados). Ou que, ao menos, a aplicação analógica desse regime de direito privado mostra-se imperativa, como medida assecuratória da isonomia.

Já a corrente contrária teria de argumentar que os precedentes jurisprudenciais que formam a Súmula Vinculante nº 31 cuidam de locação de bem móvel corpóreo (locação¹⁷³), ao passo que os arquivos multimídia estariam submetidos a outro regime jurídico (licenciamento), consoante lição de Pontes de Miranda¹⁷⁴. Como as realidades fáticas seriam diferentes, a súmula não teria emprego automático. O próprio STF já teria reconhecido a distinção ao negar aplicação do verbete ao mencionado caso relativo à cessão de direito de uso de marcas (AgRg na Reclamação nº 8.623, de 2011).

¹⁷² “Assim como as coisas, certos direitos, como o de usufruto, são suscetíveis de locação. Mais interessante dentre eles é o de explorar patente de invenção”. GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 10ª ed., p. 308.

¹⁷³ A locação pressupõe domínio temporal da coisa locada, o que não acontece como os dados transmitidos via “streaming”, os quais seriam dotados de peculiar fungibilidade, podendo ser copiados e enviados diversas vezes.

¹⁷⁴ PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965, tomo XVI, p. 351.

Segundo ponto, que certamente provocará debate, versa sobre a existência, ou não, de *obrigação de fazer*, necessária à caracterização da concepção civilista de serviço. Como já comentado, a empresa de “streaming on demand” organiza as mídias em acervo digital, disponibilizando o respectivo acesso via internet. Não há dúvida de que existe um fazer humano envolvido, relacionado à organização do “site”, ao licenciamento das mídias que compõem o acervo, à programação de softwares etc.

Questiona-se se tudo isso seria atividade-meio para alcançar a atividade-fim ou se seria mera automação de atividades humanas para a execução do serviço contratado. Em outras palavras, o fazer humano deve necessariamente ser físico e estar presente na fase de execução do contrato? Ou será que estes atributos do fazer humano físico podem apenas compor uma fase de preparação e serem acessados pelos usuários, sem perder a característica de obrigação de fazer?

Apenas para ilustrar a dúvida e encaminhar a discussão: admitindo que a exibição cinematográfica constitui serviço tributável pelo ISS – como de fato é, nos termos do item 12.02 da lista – porque seu desempenho envolve um fazer humano (bilheteiro, “lanterninha”, operador do projetor), se todas as funções do cinema passarem a ser automatizadas, o imposto municipal ainda continuaria a ser devido?

Outro exemplo: a prestação de serviços de telefonia, embora na competência dos Estados, não deixa de ser serviço e, na concepção civilista vigente, uma obrigação de fazer. No início, para as chamadas serem completadas havia a necessidade de intermediação de uma telefonista. Com o passar do tempo, o sistema foi automatizado. Nessas condições, o imposto estadual deixaria de ser devido, porque não haveria mais um fazer humano?

Terceiro e último ponto, a controvérsia sobre o objeto ofertado aos usuários pelas empresas de “streaming”. A percepção doutrinária dominante é a de que seria *licenciamento de direito de uso de direito autoral*. Apenas para apresentar um contraponto, mencione-se o seguinte trecho do voto do saudoso Min. Teori Zavascki no RESP nº 418.594, de 2005, em situação envolvendo os serviços de televisão a cabo:

Admitir que a operadora de TV a cabo cede direitos autorais ao assinante é admitir que este, ao invés de receber sinais de imagens e sons, receberia, simplesmente, direitos. Ora, a verossimilhança dessa linha de argumentação fica comprometida pelos dados da realidade: o assinante de TV a cabo não se transforma em titular de direitos, mas em espectador e em ouvinte, ou seja, em destinatário do objeto da comunicação. Sua condição, sob esse aspecto, não é diferente do telespectador dos canais abertos de televisão, exceto quanto ao custo dos sinais que recebe, num caso gratuitos e no outro pagos.

7. SÍNTESE CONCLUSIVA

O panorama atual sobre a tributação das tecnologias disruptivas – notadamente as digitais, como é o caso do “streaming on demand” – é bastante conturbado, fruto das idiossincrasias do sistema tributário brasileiro ao lidar tanto com questões novas (identificação da natureza jurídica da atividade), quanto com questões tradicionais (diferenciação entre mercadoria e serviço, determinação da competência tributária).

Quer dizer, além de pelear para enquadrar fatos tão dinâmicos em tecnologia jurídica aparentemente ultrapassada, ainda é necessário conviver com disputas que, há décadas, continuam mal resolvidas. A provisoriedade do conceito de “serviços de qualquer natureza” demonstra bem esse ponto.

E as administrações tributárias brasileiras, percebendo o vacilo dos nossos tribunais, fazem suas próprias agendas de arrecadação, não de acordo com a jurisprudência, mas sim apesar dela.

Acontece que, em um mundo de economia globalizada e de margens de lucro apertadas, a insegurança jurídica começa a influenciar a manutenção de investimentos no país. Na era em que o maior valor agregado ao preço de bens e serviços passa a ser a inovação e o conhecimento, corremos o risco de continuarmos na posição de eternos pagadores de “royalties” aos demais países.

Soluções que se avizinham para os problemas tributários vão desde a interpretação judicial sobre os temas controvertidos, passam pela criação de um imposto de valor acrescentado (IVA) que conjuguem os diversos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS,

PIS/Cofins) e chegam a uma reforma tributária mais profunda, de âmbito constitucional e legal. Cada qual com seus prós e contras.

Enquanto tal reforma tributária não acontece, parece-nos que o recente entendimento exposto pelo Min. Luiz Fux, em acórdão do STF de sua relatoria acerca da incidência de ISS sobre valores cobrados pelas operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde (RE nº 651.703, de 2016), pode servir de indicativo com relação à interpretação jurisprudencial a ser dada ao conceito de “serviços de qualquer natureza”, bem como ao papel efetivo da lei complementar nas resoluções dos conflitos de competência.