

Assista ao vídeo
de apresentação
da obra



**TATHIANE PISCITELLI
DANIELA SILVEIRA LARA**
Coordenação

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA **DIGITAL**

Alberto Macedo
Alice Marinho
Ana Carolina Carpinetti
Ana Claudia Beppu dos Santos Oliveira
Antonio José Ferreira Levenhagen
Betina Treiger Grupenmacher
Bruno Palhares Bontempo
Christiane Alves Alvarenga
Clotilde Celorico Palma
Daniel de Paiva Gomes
Daniela Silveira Lara
Doris Canen
Eduardo de Paiva Gomes
Erika Tukiama
Fernanda Possebon Barbosa
Flávio Veitzman
Gisele Barra Bossa
Karem Jureidini Dias
Lisa Worcman
Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira

Luciano Garcia Miguel
Luiz Roberto Peroba
Marciano Seabra de Godoi
Maurício Barros
Paulo Caliendo
Pedro Demartini
Pietro Rondó
Priscila Stela Mariano da Silva
Renata Correia Cubas
Renata Foz
Renato Henrique Caumo
Roberto Caparroz de Almeida
Rosine Kadamani
Salvador Cândido Brandão Junior
Tathiane Piscitelli
Tatiana Bomfim
Tatiana Falcão
Victoria Puperi da Rosa
Vinicius Jucá Alves

3ª edição
revista, atualizada
e ampliada

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

1912 - 2022

110
ANOS

6.2. SERVIÇO DE *STREAMING* E SUA IDENTIFICAÇÃO COMO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

Professor de Direito Tributário nos cursos de pós-graduação da FGV Escola de Direito de SP – FGV LAW e FGV IDE Management. Mestre e Doutor em Direito pelo Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP. Professor convidado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de SP. Conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARE Contabilista.

Introdução

A Constituição da República Federativa do Brasil distribuiu aos municípios e ao distrito federal a competência para instituir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, outorgando à lei complementar a tarefa de defini-los, desde que não compreendidos na competência estadual para tributar Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação e de Transportes intermunicipal.¹

A lei complementar atualmente em vigor que desempenha essa tarefa é a Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo, em seu artigo 1º, que o ISS incide sobre a prestação de serviços discriminados em sua lista anexa. Assim, a definição dos serviços tributáveis se dá por meio de sentido denotativo, discriminando-se taxativamente², mediante lista, os serviços passíveis de tributação pelo imposto municipal.

1. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
2. A constatação de que a lista é taxativa resta consolidada na jurisprudência dos tribunais superiores. Ver STJ. REsp n. 1.111.234/PR. STF RE n. 784.439, com repercussão geral (Tema 296).

No fim de 2016, foi publicada a Lei Complementar nº 157, que realizou diversas alterações e inclusões na Lei Complementar nº 116/2003. Entre essas novidades, foi inserido o item 1.09 na lista anexa a pretexto de definir como serviço de qualquer natureza os serviços de transmissão de conteúdo de áudio e vídeo, sem cessão definitiva, por meio da internet – *streaming*.

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).

Note que, ao final do dispositivo, há uma ressalva expressa (e um tanto quanto óbvia) para esclarecer que o ISS não incide sobre a disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo quando fornecido por serviço de TV por assinatura (serviço de acesso condicionado), uma vez que se trata de uma prestação de serviços de comunicação, sujeita ao ICMS.

A dificuldade de interpretação de determinada materialidade de imposto discriminada na Constituição para fins de identificação de sua adequação

para incidência tributária sobre uma ou outra atividade econômica resulta em conflitos de competência³, tão em voga em tempos de novas tecnologias que trazem revoluções nos modelos de negócio. Para essas situações, além da tarefa de definir o fato gerador dos impostos discriminados, a própria Constituição reservou, para a lei complementar, no artigo 146, I, a tarefa de dirimir conflitos de competências entre os entes políticos que podem surgir no exercício da competência tributária.

A indagação a ser feita é se o serviço de *streaming* estava em área em que houvesse uma dificuldade de identificar seu tratamento jurídico-tributário, necessitando de uma lei complementar para dirimir conflito de competência ou se, ao contrário, já estava no campo de tributação do ICMS por consistir em serviço de comunicação, muito similar ao serviço de acesso condicionado, com a única diferença de ser prestado por um novo meio, a internet.

De início, a resposta mais adequada parece ser a de que o serviço de *streaming* representa apenas mais uma modalidade de prestação de serviço de comunicação, não sendo autorizado a lei complementar atribuir a tributação dessa atividade aos municípios, mesmo que a pretexto de dirimir conflitos de competência e de definir quais são os serviços de qualquer natureza, por

3. Ver VIEIRA, José Roberto. IPI x ICMS e ISS: Conflitos de competência ou sedução das aparências?, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). Tributação do setor industrial. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51-102.

representar uma invasão de competência estadual.

Isso porque a Constituição, no artigo 156, III, imprimiu uma concepção residual aos serviços de qualquer natureza, uma vez que foi expresso em dizer que os municípios são competentes para instituir esse imposto, desde que não represente um serviço de comunicação.

Para confirmar essa hipótese, é preciso discorrer sobre essa atividade de *streaming* e se faz necessária a pesquisa sobre a existência de um conceito de prestação de serviço de comunicação adotado pelo constituinte ao demarcar a competência dos estados, bem como sua evolução e debates da doutrina e jurisprudência sobre a incidência do imposto após a Constituição vigente. Também será necessária a incursão nos aspectos regulatórios pertinentes aos serviços de telecomunicação, inclusive quanto aos serviços de valor adicionado, para fins de identificar seu relevo na determinação dos aspectos tributários do imposto.

Com esses instrumentos, acredita-se ser possível concluir pela inconstitucionalidade da Lei Complementar 157/2006 ao incluir o item 1.09 na lista anexa da Lei Complementar 116/2003.

1. A tributação dos serviços de comunicação antes de 1988

O imposto sobre serviço de comunicação surge no cenário tributário

nacional com a Emenda à Constituição n. 18/1965, discriminado para a competência da União, conforme o artigo 14, II, reservando-se aos municípios a competência desse imposto se o serviço de comunicações for de natureza estritamente municipal. A redação dessa materialidade impositiva permaneceu idêntica na Constituição de 1967, bem como na Emenda n. 01/1969, mantida a competência da União⁴.

Tratando da definição do fato gerador do imposto sobre serviço de comunicação, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 68, II, dispôs que essa atividade representa a transmissão e recepção de mensagens escritas, faladas ou visuais por qualquer processo. Nesse dispositivo, ainda resta a definição do que representa serviço de comunicação estritamente municipal, assim entendido como o serviço em que as mensagens não podem ser captadas fora dos limites territoriais do município:

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

4. Ver artigo 22, VII, e artigo 21, VII, respectivamente.

a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Nesse ponto, é necessário fazer um parêntese: esse dispositivo está em vigor, foi recepcionado como lei complementar e, por isso, também é aplicado para a definição do fato gerador do imposto sobre a prestação de serviço de comunicação atualmente de competência dos estados e do distrito federal, nos termos do artigo 146, III, "a", da Constituição.

Retornando, percebe-se que a redação confere um amplo alcance aos serviços de comunicação, podendo ser a transmissão e o recebimento de mensagens escritas, como o serviço postal, ou de mensagens faladas, como a telecomunicação ou o rádio, ou de mensagens visuais, como a televisão ou veiculação de publicidade. São apenas exemplos. Por conter definição ampla, pode abarcar a transmissão e recepção de mensagens das mais variadas formas, já que a própria lei diz "por qualquer processo", não se limitando às telecomunicações.

Analisando essa tributação, Aliomar Baleeiro lecionava não haver restrições para a incidência desse imposto. Havendo prestação de serviços de comunicação, onerosa, por um terceiro, transmitindo ou recebendo mensagens por qualquer processo, inclusive

pombo-correio (columbofilia), estaria configurada a incidência do imposto⁵:

Igualmente não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis etc., estão sob o alcance do imposto federal, desde que constituam prestação remunerada de serviços. Da columbofilia à TV. Dos serviços pneumáticos às emissões de frequência modulada para fundo musical.

(...)

Não nos parece admissível o imposto sobre o transporte ou sobre as comunicações privativas da empresa para seu uso exclusivo e própria conveniência. Ou comunicações como hobby desinteressado.

Pontes de Miranda, nessa mesma perspectiva, afirmou que o termo "serviço de comunicações" denotava o sentido de "meio físico ou processos aptos a permitir a transmissão direta, à distância, do pensamento humano, quer se trate de forma escrita, quer fônica ou simbólica"⁶.

5. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 258-260.

6. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v. II, p. 468.

Todavia, esse tributo, na vigência da Constituição anterior, tinha pouca relevância para a arrecadação da União, a ponto de Antônio Roberto Sampaio Dória⁷ chegar a afirmar que a discriminação dessa competência tributária para a União teve como objetivo impedir que municípios instituissem imposto sobre comunicações além de seus limites territoriais. Tanto é assim que apenas em 1984, com o Decreto-lei n. 2.186, esse tributo foi instituído na esfera federal.

Assim, antes de 1984, os casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal estavam relacionados com o ISS, afastando-se a incidência desse tributo por identificar no caso que o serviço não era estritamente municipal. O interessante dessas decisões é que a Suprema Corte fundamenta a não incidência do ISS empreendendo um raciocínio para a materialidade do imposto sobre o serviço de comunicações, estabelecendo diversos conceitos, visto que, naquela época, a definição de serviços de qualquer natureza também seria feita por exclusão, isto é, desde que não compreendida na competência da União e dos estados.

Em sessão de 15/05/1979, o STF julgou o RE n. 90.749/BA⁸, de relatoria do Ministro Cunha Peixoto, para afastar a incidência do ISS sobre a veiculação de anúncios de publicidade em canal de televisão por entender que se

tratava de difusão de mensagens que extrapolava a circunscrição do município. Assim, como a incidência adequada seria a do imposto sobre serviços de comunicação, mas a atividade não estava restrita aos limites territoriais do município, somente a União poderia tributá-la.

ISS—Serviços de propaganda e publicidade através de canal de televisão cujas imagens ultrapassam os limites de um Município – Não incidência, dada a competência tributária da União.

Interessante notar que a ação foi ajuizada pelo contribuinte, Televisão Aratu S/A, para afastar a incidência do ISS sob o argumento de que as mensagens eram transmitidas em âmbito intermunicipal, sendo possível apenas a incidência impositiva pela União. Note que não havia lei federal instituindo o imposto; portanto, o contribuinte pretendia afastar a tributação de sua atividade.

No voto do relator, por unanimidade acolhido pelos demais ministros, percebe-se o fundamento do serviço de comunicação no artigo 68, II, do CTN, sustentando que a propaganda veiculada em canais de televisão é uma forma de difusão de mensagens em âmbito intermunicipal.

Esse julgado serviu de precedente para os demais casos que se

7. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 192.

8. STF. Revista Trimestral de Jurisprudência RTJ n. 98, pp. 321-324.

apresentaram ao STF, como o RE n. 91.813/SC⁹, de relatoria do Ministro Correia Guerra, julgado em 16/09/1980, mantendo o entendimento de que a veiculação de propaganda em veículos de comunicação, como o rádio ou a televisão, constitui atividade tributada pela União por ser serviço de comunicação.

Importante salientar que, nos casos comentados supra, o STF analisou a veiculação e difusão de publicidade como serviço de comunicação a partir do item 35 da lista de serviços prevista pelo Decreto-lei n. 406/1968, que continha a redação a seguir:

35. Propaganda e publicidade, inclusive panejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio.

Posteriormente, ressaltou-se, este item teve sua redação atualizada pela Lei Complementar n. 56/1987, com algumas alterações na redação, dividindo-se no item 85 e no item 86. Neste último item constava a previsão da parte relacionada com a veiculação e divulgação da publicidade que estava

presente no item 35 que fora revogado.¹⁰

Com isso, a despeito de ser uma definição de serviços constante da lista de serviços de qualquer natureza, o STF afirmou que o item 35 refletia, sim, um serviço, mas serviço de comunicação, por isso, apenas poderia ser tributado pelo município se prestado em âmbito estritamente municipal.

Conclui-se que, sendo serviço de qualquer natureza ou serviço de comunicação estritamente municipal, para o STF não havia problema a previsão no Decreto-lei n. 406/1968, na medida em que, de qualquer modo, estava no âmbito da competência constitucional dos municípios e poderia ser tributado por esses entes políticos na via do ISS.

A indagação importante a se fazer é: se a veiculação ou divulgação de publicidade era serviço de comunicação, e por ser de âmbito estritamente municipal poderia ser tributado pelos municípios, com a promulgação da Constituição de 1988, retirando a competência da União e dos municípios para transferir a competência dos serviços de comunicação exclusivamente para os estados, o que aconteceu com o item 86 do Decreto-lei n. 406/1968?

Em nossa visão, por se tratar de um serviço de comunicação, não foi

9. STF Revista Trimestral de Jurisprudência RTJ n. 96, pp. 401-405.

10. 85. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação);

86. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão); (...).

recepcionado pela Constituição de 1988, visto que os municípios deixaram de ter a competência constitucional para instituir imposto sobre serviço de comunicação de âmbito estritamente municipal.

Em sessão de 06/06/1979, o STF analisou o RE n. 83.600/SP¹¹, de relatoria do Ministro Moreira Alves. Esse julgado também afastou a incidência de ISS sobre os serviços de telefonia, por se tratar de serviço de comunicação, afastando a competência municipal, tendo em vista que a prestadora do serviço recebeu concessão para prestar o serviço em mais de um município, em ligações locais e interurbanas, não constituindo, portanto, serviço estritamente municipal, em ofensa ao artigo 21, VII, da Constituição Federal de 1967/69.

O ministro Moreira Alves, foi vencido, mas afirmou que o parâmetro do âmbito da concessão telefônica para a incidência do imposto sobre comunicações afasta, por completo, a possibilidade de os municípios tributarem essa atividade, tendo em vista a inexistência de concessão estritamente municipal, o que representaria uma afronta à parte final do artigo 21, VII, da Constituição. O que deve ser relevante, para o ministro, não é a concessão, mas sim verificar onde a atividade foi exercida: se a receita pelo serviço decorre de uma ligação realizada dentro do município, incide o imposto municipal, o que pode ser verificado pelos registros contábeis.

Em voto vista, que se sagrou vencedor, o ministro Leitão de Abreu rebate os argumentos do ministro Relator afirmando que a possibilidade de prestar um serviço local de telefonia não altera a natureza do serviço de comunicação de âmbito intermunicipal, já que a natureza do serviço se encontra no poder concedente.

Tirante, pois, a hipótese, que não a dos autos, de concessão com amplitude exclusivamente municipal, o serviço telefônico possui âmbito nacional, de modo que a disposição do assinante se coloca serviço que o habilita a receber e realizar ligações que transcendem a esfera municipal, podendo alcançar até o campo internacional. Não se pode dizer, assim, que serviço dessa natureza, qualquer que seja a hipótese, revista o caráter de serviço estritamente municipal. Ainda quando a ligação não extravase o âmbito municipal, decorre ela do uso, pelo assinante, de urna serviço federal, pelo qual se habilita o usuário, potencialmente, a receber ou realizar ligações por meios dos sistemas regional e nacional, bem como internacionais.

Nesse ponto, a discussão fica interessante: para contrapor o argumento do ilustre relator de que essa concepção inviabiliza a possibilidade de incidência de imposto sobre serviços de comunicação de âmbito estritamente

11. STF: Revista Trimestral de Jurisprudência RTJ n. 92, pp. 1157-1197.

municipal, de competência dos municípios, o ministro Abreu Leitão sustenta que o imposto sobre serviço de comunicação não se limita às telecomunicações, sendo, ao contrário, muito mais amplo, diante da existência da prestação de diversos outros serviços de comunicação em âmbito municipal.

Nesse diapasão, segundo o STF, serviço de comunicação é gênero de que serviço de telecomunicação é espécie, podendo configurar como serviço de comunicação, de âmbito estritamente local, serviço de alto-falante, serviços postais para distribuição de correspondências e contas de telefone, de água, avisos bancários etc. Podem, inclusive, existir serviços de telecomunicações de natureza estritamente municipal, como o serviço de transmissão de dados (como o serviço de telegrafia), o de cabodifusão (televisão por cabo, ligando uma estação transmissora a assinantes) e o de múltiplos destinos (como uma agência de notícias local e seus assinantes).

Com esse raciocínio, afirma que o campo restrito de atuação dos municípios não deve causar espanto, isso porque, em regra, a competência tributária desse imposto é da União, conforme o artigo 21, VII, da Constituição de 1967/69, cabendo aos municípios a competência restrita dentro da exceção concedida, qual seja: serviço de âmbito estritamente local. Assim, é natural o domínio da competência da União nessa matéria.

Em aditamento de seu voto, o ministro Moreira Alves comenta os

argumentos do ministro Abreu Leitão, principalmente quanto aos exemplos citados. Assim, mantendo seu entendimento, afirma que o serviço de alto-falante é igualmente serviço de telecomunicação, nos termos do artigo 4º da Lei n. 4.117/1962, e que os serviços postais não podem mais ser concedidos aos particulares, configurando monopólio da União. Portanto, serviços postais também não seriam mais considerados serviços de comunicação de âmbito municipal, mas sim nacional, pois era atividade exercida em âmbito federal, sendo tributado pelo imposto federal sobre as comunicações.

A União, como dito, apenas instituiu o imposto com a edição do Decreto-lei n. 2.186/1984, optando, claramente, por exercer parcialmente sua competência tributária. Isso porque apenas se dispôs a tributar os serviços de telecomunicação conforme definição do art. 6º, "a" e "b", da Lei n. 4.117/1962 (faz remissão expressa à lei regulatória), conferindo isenção para os serviços de radiodifusão e televisão:

Art. 1º O imposto sobre serviços de comunicações tem com fato gerador a prestação de serviços de telecomunicações destinados ao uso do público (art. 6º, letras "a" e "b", da Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962).

Parágrafo único. São isentos do imposto os serviços de telecomunicações nas seguintes modalidades:

(...)

II – televisão e radiodifusão sonora.

Do que analisado até aqui, percebe-se que a doutrina e a jurisprudência do STF conotavam um sentido amplo para a incidência do imposto sobre serviços de comunicações, incluindo-se não apenas a telefonia, mas também a televisão, o rádio, o serviço postal e a veiculação de propaganda. Porém, a União, ao editar a lei instituidora do imposto, preferiu exercer apenas parte de todo o potencial de sua competência tributária¹². Pode-se concluir, portanto, que serviço de comunicação era uma realidade jurídica conhecida pelo constituinte ao demarcar as competências tributárias na Constituição de 1988.

2. A tributação dos serviços de comunicação pós-1988

Na Constituição de 1988, a competência sobre os serviços de comunicação passou a ser dos estados e do distrito federal, conforme o artigo 155, II.

Decompondo a redação do dispositivo, percebe-se que o imposto guarda as mesmas feições da previsão contida na Constituição anterior, qual seja, incide sobre prestação de serviço de comunicação. Porém, o imposto agora só cabe aos estados, não havendo mais a ressalva da competência municipal se o

serviço for prestado nos limites territoriais do município.

Mesmo não havendo alterações na redação dos termos e das palavras na outorga de competência, parte da doutrina empreendeu uma interpretação mais restrita do significado de serviço de comunicação. Para Roque Carrazza¹³, o fato gerador do imposto somente ocorre se houver uma efetiva e concreta (não potencial) prestação de serviço de comunicação, assim entendida como uma atividade exercida por um terceiro que oferece onerosamente os meios e a estrutura para que o tomador de serviço efetivamente utilize os equipamentos para transmitir uma mensagem a um receptor determinado e que seja capaz de compreender e responder mensagem pelo mesmo canal.

Desses ensinamentos é possível, então, identificar que, na posição do autor em referência, apenas se cogita de prestação de serviço de comunicação, hipótese de incidência do ICMS, se houver determinação do emissor e receptor da mensagem, em que este último possa compreender e responder essa mensagem pelo mesmo canal de comunicação. Assim, deve haver interação entre ambos (bilateralidade), e essa relação é possível por meio de uma atuação de um terceiro – o prestador do serviço, que desenvolve onerosamente

12. Sobre categorias tributárias e o exercício da competência pelo legislador, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 241-258.

13. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 185-212.

essa tarefa, disponibilizando os meios e a infraestrutura necessários¹⁴.

Percebe-se que, se prestação de serviços de comunicação requer todos esses requisitos, a hipótese de incidência fica limitada aos serviços de telecomunicação, notadamente a telefonia, pois é nessa modalidade em que se pode determinar o receptor e o emissor da mensagem, identificar a bilateralidade e interação entre ambos, afastando a incidência, portanto, dos serviços em potencial (assinatura do serviço), de radiodifusão sonora e de sons e imagens, até mesmo de uma ligação telefônica frustrada, quando o receptor não atende ao chamado.

Para concluir nesse sentido, com a didática de sempre, Roque Carrazza ensina que a própria Constituição diferenciou os serviços de telecomunicação dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens ao tratar, em dispositivos distintos, a competência da União para a exploração direta ou mediante concessão dos serviços de telecomunicação (artigo 21, XI) e os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens (artigo 21, XII, "a"). Como são

fenômenos distintos que não podem ser comparados, não é possível a incidência sobre serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, uma vez que não tipificam serviços de comunicação¹⁵. Note que há uma comparação entre telecomunicação e radiodifusão para se concluir que radiodifusão não é comunicação.

Nesta linha de pensamento, não poderia ser tratado como serviço de comunicação, sujeitando-se à incidência do ICMS, a tarifa básica de assinatura mensal nos serviços de telefonia, pensamento já rechaçado pelo STF,¹⁶ em sede de repercussão geral, conforme tese fixada no RE n. 912.888/RS:

O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos conferida ou não ao usuário.

Esse raciocínio afasta da incidência do ICMS não apenas o serviço de radiodifusão, mas também a veiculação de anúncio de publicidade, visto que também não há troca de mensagens e

14. No mesmo sentido, 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, p. 116-134, ago. 2017.

15. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 185-212.

16. O STJ, no REsp 1.022.257/RS, também já definiu pela incidência do ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal de telefonia: "Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização".

interação entre um emissor e receptor, tampouco é possível determinar o receptor, aspecto determinante para a incidência do imposto nessa linha de pensamento doutrinário.

Hugo de Brito Machado¹⁷, nesse mesmo sentido, sustenta não ser possível incluir, no conceito constitucional de serviços de comunicação, os serviços postais e os serviços de radiodifusão, pois não representam serviços de telecomunicação. Mesmo reconhecendo que serviços postais e de radiodifusão possam representar comunicação em sentido amplo, sustenta que a Constituição houve por bem diferenciá-los, no artigo 21, não sendo possível considerar tais serviços como serviços de comunicação para fins tributários. Serviço de comunicação, para esse autor, é sinônimo de telecomunicação.

Assim, percebe-se que parte da doutrina entende que a prestação de serviço de comunicação prevista no artigo 155, II, representa sinônimo de serviço de telecomunicação, ao se afirmar que “o que se pode tributar por meio de ICMS-Comunicação é tão só a prestação do serviço telefônico propriamente dito”¹⁸.

Conforme tratado no tópico anterior, esse entendimento, porém, não coaduna com o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a incidência do imposto de serviço de comunicações vigente em período

anterior à Constituição de 1988, de competência da União, construída a partir da demarcação constitucional de competência tributária e também da definição do fato gerador expressa no artigo 68, II, do CTN, dispositivo ainda vigente e aplicável para a incidência atual do ICMS sobre o serviço de comunicação.

Ademais, o artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996 define a prestação de serviço de comunicação como a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, desde que seja de caráter oneroso. Vejamos a redação:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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;

(...).

Nota-se que a redação da Lei Kandir não é contrária à definição prevista no artigo 68, II, do CTN, no sentido de que a prestação de serviço de comunicação é a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais. Muito ao

17. MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a radiodifusão. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 23, p. 58-70, ago. 1997.

18. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 235.

contrário, são complementares, daí a conclusão de que o dispositivo ainda se encontra em vigor.

Tratando da regra matriz desse imposto, Paulo de Barros Carvalho¹⁹ diverge da doutrina neste tópico colacionada para dissertar que a prestação de serviço de comunicação consiste em disponibilizar ao tomador do serviço os meios e modos necessários para transmissão de mensagens, ainda que o receptor seja indeterminado (porém, determinável).

Para o autor, apenas haverá a prestação de serviço de comunicação sujeita à incidência do imposto se houver a intermediação de um terceiro que, onerosamente, é contratado para transmitir a mensagem do tomador do serviço: o emissor. É importante transcrever trechos de seus ensinamentos para contrapor com o disposto no artigo 2º da Lei Complementar n. 87/1996:

Pode falar-se em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestador para que este exerça a função de canal, proporcionando meios que tornem possível a transmissão de mensagens ao destinatário. (...)

Para que isso ocorra, porém, exige-se que o laço comunicacional

seja instalado mediante fornecimento, pelo contratado (prestador de serviço), dos meios e modos necessários à transmissão e a recepção de mensagens entre o emissor (contratante) e uma terceira pessoa (receptor), apresentando-se o contratado como transmissor de informações entre o emitente e a terceira pessoa que, com ele, pretende comunicar-se. (grifamos)

Apesar de divergir em parte dos ensinamentos de Roque Carrazza, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho não parece se compatibilizar com a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados no âmbito da radiodifusão sonora e de sons e imagens, aí incluída a TV por assinatura. Isso porque o contratante do serviço, o assinante, não emite mensagens, mas apenas recebe, isto é, o tomador do serviço não é um emissor de uma mensagem que se utilizará dos meios e modos para que o contratado (prestador) transmita uma mensagem para os destinatários.

Ademais, o artigo 2º, III, da Lei Kandir define o fato gerador do imposto como a atividade onerosa relacionada com a comunicação de qualquer natureza, e essa contratação pode ser para transmitir mensagens, mas também para receber mensagens.

19. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 742-741.

Alinhado com esse entendimento, André Mendes Moreira²⁰ afirma que o serviço de TV por assinatura se encaixa na hipótese de incidência do ICMS. Isso porque o “tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio”. Note que a mensagem é a própria programação de TV por assinatura, criada pelas emissoras de televisão incluídas no pacote contratado.

Tratando de serviço de radiodifusão, o STF, no julgamento da ADI n. 1.467/DF, proferiu o entendimento de que o ICMS pode incidir sobre qualquer serviço de comunicação e julgou inconstitucional lei do distrito federal que concedia imunidade de ICMS aos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, tendo em vista que essa imunidade não estava prevista na Constituição da República. Além desse fator, o STF argumentou pela impossibilidade de conceder benefícios fiscais sem deliberação dos estados, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição.

O Superior Tribunal de Justiça, abordando a incidência do ICMS no serviço de TV por assinatura, consolidou entendimento pela possibilidade, ao afirmar que a transmissão do sinal, quando realizada de maneira onerosa pelas empresas de TV a cabo ou de TV via satélite, é considerada serviço de comunicação, nos termos do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, submetendo-se à tributação estadual.²¹

Assim, de acordo com o disposto na Lei Complementar n. 87/1996 e com os entendimentos do STJ e do STF, é possível afirmar, como o faz Luciano Garcia Miguel²², que serviço de comunicação é muito mais amplo que o serviço de telecomunicação. O que se pretende afirmar aqui é a existência de uma relação de gênero e espécie, sendo possível enquadrar como espécies de serviço de comunicação tanto os serviços de telecomunicação quanto os de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, mas não se limitando a apenas estas.²³

Nesse mesmo sentido, Marco Aurélio Greco disserta que os serviços de

20. MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação: conflitos de competência entre estados (ICMS) e municípios (ISSQN), in: SILVA, Paulo Roberto; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coords.). Tributação do setor de consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.

21. STJ, AgRg no REsp 1064596/SP. Ver também o entendimento manifestado no REsp 677.108/PR, no qual o STJ proferiu entendimento pela incidência do ICMS no serviço de TV via satélite DTH, considerando-o serviço de telecomunicação.

22. MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação. São Paulo: Noeses, 2019, p. 138-139.

23. Ver também PAULA JUNIOR, Aldo de. ICMS – Comunicação, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). Tributação do Setor Comercial. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 203-236.

comunicação não se confundem com os serviços de telecomunicações. Com isso, é perfeitamente possível a existência de serviços de comunicação que não são serviços de telecomunicações, assim como é possível haver serviços de telecomunicações que não configuram serviços de comunicação para fins de incidência de ICMS²⁴.

Nesse diapasão, é perfeitamente possível a existência de outras espécies de serviço de comunicação, a exemplo da veiculação de publicidade, também usurpada pela Lei Complementar n. 157/2016 ao inserir o item 17.25 na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003. Quanto ao serviço postal, apesar de consistir em serviço de comunicação em sentido amplo, conforme entendimento do STF na vigência da Constituição de 1967/69, atualmente não é passível da incidência do ICMS diante da imunidade recíproca reconhecida pelo STF. Com isso, a atividade postal não é uma atividade que denota capacidade contributiva, isto é, trata-se de atividade desenvolvida fora do domínio econômico, desenvolvida como serviço público pela União, conferindo aos Correios, inclusive, a pecha de empresa pública com características de autarquia²⁵.

Condicionar a incidência do ICMS sobre prestação de serviços de comunicação para apenas quando houver emissor e receptor determinados, com a possibilidade de interação entre

ambos, não parece encontrar guarida na própria redação da Constituição, tampouco da lei complementar.

Exigir esses requisitos para determinar a ocorrência do fato gerador desconfigura a própria demarcação de competência constitucional do imposto, bem como a demarcação da incidência prevista em lei complementar. Isso porque o imposto incide sobre a prestação do serviço de comunicação, sendo o prestador do serviço o contribuinte do imposto.

Caso a incidência apenas seja configurada quando o tomador do serviço efetivamente utilize o serviço para emitir uma mensagem, concreta, para um receptor determinado que irá interagir na troca de mensagens, o arquétipo constitucional não será mais "prestação de serviço", e sim "tomar serviço", consequentemente alterando o contribuinte para a figura do "tomador do serviço". O relevante não seria mais um "prestar" serviço, mas sim "tomar" serviço, já que este último condicionaria a presença do primeiro.

Basta a prestação do serviço de comunicação para que esteja instaurada a obrigação tributária relativa ao ICMS, independentemente da efetiva utilização do tomador, ou se o tomador é o emissor da mensagem, ou mesmo se há um receptor determinado para interagir com o emissor. O imposto é sobre prestar serviços e condicionar a incidência sobre a conduta de cada usuário

24. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133-134.

25. Ver STF RE 407.099/RS; RE 627.051/RS; RE 773.992/BA; ACO 765-1/RJ; RE 601.392/PR.

tomador do serviço desfigura completamente a conformação do imposto.

Também não é necessário que os meios e modos utilizados para a prestação do serviço de comunicação seja de propriedade ou fornecido pelo prestador do serviço. Não há essa exigência na lei complementar. O que o artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996 define é que a prestação de serviço de comunicação consiste na transmissão, retransmissão, geração, recepção etc. de comunicação de qualquer natureza por qualquer meio.

Assim, a mensagem transita por qualquer meio, independentemente de esse meio ser fornecido ou de propriedade do prestador do serviço. Daí por que o imposto é não cumulativo, sendo possível abater, do imposto devido, o montante de imposto que incidiu nas subcontratações de serviços de comunicação realizadas pelo prestador. Esse aspecto é especialmente relevante para discutir a caracterização do serviço de streaming como de valor adicionado – SVA, a ser explorada mais adiante.

Portanto, para a caracterização da prestação do serviço de comunicação, não é exigida a determinação do receptor, com a compreensão da mensagem e a interação com o emissor. O serviço é prestado por um terceiro, em caráter

negocial e oneroso, para o tomador do serviço. Basta que alguém queira transmitir uma mensagem, ou mesmo receber uma mensagem, ou tão somente repetir, ou ampliar uma comunicação de qualquer natureza (escrita, falada, audiovisual etc.) e por qualquer meio, inclusive pela internet. Enfim, são vários os verbos e várias também são as espécies de serviço de comunicação.

3. *Streaming* de vídeo: serviço de comunicação ou serviço de qualquer natureza?

A difusão da internet banda larga, com maior velocidade para transmissão de dados, possibilitou o surgimento de tecnologia para a transmissão de conteúdo audiovisual, em tempo real, pela internet. *Streaming* – cuja tradução para o português é transmissão, difusão, fluxo – é termo que tem sido utilizado para se referir às atividades mencionadas, transmitindo-se conteúdo de sons e imagens ao vivo ou sob demanda, utilizando-se como meio a internet, possibilitando que os usuários ouçam músicas ou assistam a vídeos enquanto são transmitidos de uma fonte remota, em vez de se realizar o *download* e armazenamento do material.²⁶

Até o desenvolvimento e a popularização do *streaming*, a distribuição

26. Cf. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521; GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 140, p. 83-104, jul. 2019.

de áudio e vídeo pela internet era realizada disponibilizando-se um *link* do arquivo digital para o usuário realizar o *download*. Essa modalidade de distribuição encontra diversos problemas, sendo os mais sensíveis o tamanho do arquivo, levando-se muito tempo para realizar o *download* completo e começar a assistir a um filme, e a dificuldade de impedir a duplicação e redistribuição não autorizada do arquivo (pirataria).²⁷

A disponibilização desse mesmo conteúdo por *streaming* elimina esses problemas, permitindo que o usuário frua do conteúdo sem a necessidade de aguardar o *download* integral do arquivo, armazenando-se o conteúdo em partes em memória temporária (*cache*

ou *buffer*), para que imediatamente possa assistir ao vídeo ou ouvir a música²⁸.

Assim, o serviço de *streaming* pode ser referido também como um *download* progressivo e, por possibilitar a visualização do vídeo instantaneamente, sem a necessidade de transferência permanente do arquivo, torna-se muito semelhante à televisão.²⁹

Tratando da incidência tributária sobre essa atividade, a doutrina costuma ora tratar do tema como uma prestação de serviços consistente em serviço de valor adicionado, com potencial sujeição ao ISS³⁰, ora como cessão de direito de uso de conteúdo audiovisual³¹.

27. Cf. RAYBURN, Dan; HOCH, Michael. The business of streaming and digital media. Burlington: Elsevier, 2005, p. 32-34.
28. Sobre o funcionamento tecnológico do *streaming*, recomenda-se fortemente a leitura dos seguintes textos: WU, Dapeng et al. Streaming video over the Internet: approaches and directions. IEEE Transactions on Circuits and Systems for Video Technology. v. 11, n. 3, p. 282-300, mar. 2001; APOSTOLOPOULOS, John G; TAN, Wai-tian; WEE, Susie J. Video streaming: concepts, algorithms, and systems, disponível em: <<https://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>>, acesso em: 12 abr. 2020; RAO, Ashwin et al. Network characteristics of video streaming traffic, in: Proceedings of the Seventh Conference on emerging Networking Experiments and Technologies on - CoNEXT '11. Tokyo, Japan: ACM Press, 2011, p. 1-12; NGUYEN, Thinh; ZAKHOR, Avideh. Distributed video streaming over Internet, disponível em: <<https://www.spiedigitallibrary.org/conference-proceedings-of-spie/4673/0000/Distributed-video-streaming-over-Internet/10.1117/12.449979-short>>, acesso em: 11 abr. 2020.
29. Cf. RAYBURN, Dan; HOCH, Michael. The business of streaming and digital media. Burlington: Elsevier, 2005, p. 32-34.
30. Cf. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521; GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 140, p. 83-104, jul. 2019.
31. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top, in: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters.

sem transferência da propriedade dos filmes e das músicas, situação que afasta a tributação tanto do ICMS, por não representar uma operação relativa à circulação de mercadorias, quanto do ISS, por não representar uma obrigação de fazer, mas sim de dar, nos termos da Súmula Vinculante 31.

Nesse passo, ainda que não seja nosso posicionamento, convém traçar, mesmo que em breves linhas, uma análise do que se entende majoritariamente por serviço de qualquer natureza, para explicar o argumento dos autores que defendem a impossibilidade de tributação do *streaming* por se tratar de uma cessão de direito de uso.

Por bem representar o entendimento doutrinário sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, basta trazer à colação os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto³², cujo posicionamento é no sentido de que o ISS recai sobre a prestação de serviços consubstanciada em uma obrigação de fazer, tendo em vista que o legislador constituinte, ao demarcar as competências tributárias, adotou o conceito de direito privado previsto no Código Civil de 1916, não podendo o

legislador tributário alterá-lo, nos termos do artigo 110 do CTN.

Assim, para esse professor, prestação de serviço consiste no desempenho de uma atividade que representa um esforço humano desenvolvido em benefício de outrem (tomador do serviço), não submetido ao regime trabalhista, mas no bojo de uma relação jurídica de direito privado que possua conteúdo econômico, realizada para produzir uma utilidade para o tomador ou para terceiro.

A produção de utilidade está relacionada com a produção de um resultado ou objeto da atividade, que pode ser material ou imaterial. O resultado ser material ou imaterial é irrelevante, visto que a incidência do imposto está relacionada com a atividade, na obrigação de fazer, na produção dessa utilidade, consistindo esse resultado no mero exaurimento do serviço.

Esse entendimento foi abraçado pelo STF no julgamento do RE nº 116.121/SP, que tratava da incidência de ISS sobre locação de guindastes, cujo voto condutor, proferido pelo ministro Marco Aurélio, guiou o julgamento para esse entendimento doutrinário para fins de concluir que serviço

2018, p. 325–345; CARPINETTI, Ana Carolina; PIAZZA, Beatriz Antunes. A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF, in: PISCITELLI, Tatiane (coord.). Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018, p. 281–298; BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação na economia digital: limites e desafios, in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre a teoria e prática. São Paulo: Noeses, 2019.

32. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 33-46.

é um conceito de direito privado e deve ser tomado como um limite ao legislador. Somente a prestação de serviços, como um esforço humano, é fato gerador do tributo. Prevaleceu, assim, o entendimento de que o conceito de prestação de serviços consiste em obrigação de fazer. Esse julgado, em conjunto com o AgRg no RE nº 446.003, que tratava de locação de veículo automotor, serviu de fundamento para a edição da Súmula Vinculante 31.

Daí por que, no caso do *Streaming*, parte da doutrina³³ sustenta a impossibilidade de incidência do ISS, tendo em vista que essa atividade representa uma obrigação de dar, decorrente de um contrato de cessão de direitos de uso de obras intelectuais. Com esse entendimento, essa parte da doutrina sustenta que a matéria está reservada à competência residual da União, devendo ser decretada a inconstitucionalidade no item 1.09 da Lei Complementar 116/2003, por tratar o *streaming* como a disponibilização de áudio e vídeo sem a cessão definitiva.

3.1. Aspectos regulatórios e a tributação

Na análise da incidência tributária sobre a prestação de serviços no âmbito das comunicações, a doutrina³⁴ costuma realizar uma investigação e construir argumentos em relação aos aspectos regulatórios das telecomunicações. Esse raciocínio foi desenvolvido, inclusive, pelo STJ, ao afastar a incidência do ICMS sobre provedores de acesso à internet, por não representarem um serviço de comunicação, mas sim um serviço de valor adicionado, nos termos do artigo 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações), editando-se o enunciado da Súmula n 334³⁵.

Pois bem, de acordo com o Código Brasileiro de Telecomunicações, instituído pela Lei n. 4.177/1962, todos os serviços de telecomunicações prestados em todo o território nacional obedecem aos seus aspectos regulatórios para a execução. Conforme seu artigo 4º, é considerado serviço de telecomunicação a transmissão, ou recepção de sinais, escritos, imagens ou informações de qualquer natureza e

33. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. in: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 325-345.

34. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521; MELO, José Eduardo Soares dede. ICMS. Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

35. STJ, Súmula 334: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

por qualquer processo eletromagnético.

Art. 4º Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Telegrafia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão de escritos, pelo uso de um código de sinais. Telefonia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão da palavra falada ou de sons.

Perceba que a redação do dispositivo, definindo o que é serviço de telecomunicação para fins regulatórios, guarda alguma semelhança com o conceito de serviço de comunicação para fins tributários. A principal diferença, no entanto, é que, no caso das telecomunicações, o meio sempre será por processo eletromagnético, limitação não presente no artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996.

É importante notar que, para os fins dessa lei, os serviços de radiodifusão e de televisão são tratados como serviços de telecomunicação, conforme os artigos 6º, "d", 32, 33, § 3º, 38 e outros que tratam da regulação e

programação dos serviços de radiodifusão e televisão.

Veja que, para fins regulatórios, serviços de radiodifusão e televisão estão compreendidos na definição de serviços de telecomunicação, constatação já afirmada por Hely Lopes Meirelles ao lecionar que, nos serviços de telecomunicações tratados pela Lei n. 4.117/1962, estão compreendidos os serviços de radiodifusão, telefonia e televisão.³⁶

A Lei n. 9.472/1997 é a Lei Geral de Telecomunicação – LGT, a qual dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e o funcionamento de um órgão regulador, define o que é telecomunicação no artigo 60, § 1º, e mantém, em seu artigo 215, todas as disposições regulatórias para a radiodifusão disposta na Lei n. 4.117/1962.

Note que, para fins regulatórios, telefonia, radiodifusão e televisão são espécies de telecomunicação, tratamento jurídico que difere do posicionamento doutrinário em matéria tributária exposto neste trabalho. Isso porque, como vimos, para fins tributários, o serviço de comunicação é o gênero, podendo ser espécies os serviços de telecomunicação e os serviços de radiodifusão e de sons e de imagens.

Saliente-se, como já visto, a existência de pensamento doutrinário sobre a incidência tributária das prestações de serviço de comunicação no

36. MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 368.

sentido de distinguir os serviços de telecomunicação da radiodifusão para restringir a incidência tão somente sobre os serviços de telecomunicação, sob o argumento de que radiodifusão não é telecomunicação.³⁷

No entanto, quando do tratamento da definição de serviço de telecomunicação para fins de ICMS, a doutrina³⁸ costuma se socorrer da Lei n. 9.472/1997. Referida definição, como dito, se encontra no artigo 60, § 1º, o qual estabelece ser telecomunicação a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Essa busca por uma definição do conceito de serviço de telecomunicação para fins de balizar a incidência do ICMS sobre serviço de comunicação não pode ser seletiva, recortando apenas alguns aspectos da regulação. Isso porque a legislação que trata de aspectos regulatórios, cuidando da

definição de serviço de telecomunicação, é a mesma que inclui, nessa definição, os serviços de radiodifusão e de televisão. Porém, aquela doutrina que sustenta apenas ser possível a incidência tributária do ICMS sobre serviço de telecomunicação afirma também pela impossibilidade de incidência sobre radiodifusão sonora de sons e de imagens, baseando-se na própria lei regulatória³⁹.

O que se pretende afirmar com isso é que as leis que tratam de aspectos regulatórios podem servir de guia interpretativo para a incidência tributária, mas não vinculam a incidência tributária aos seus parâmetros. Isso porque o artigo 146, III, "a", diz competir à lei complementar a definição dos fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição.

A Lei Complementar n. 87/1996, artigo 2º, III, e o CTN, em seu artigo 68, II, cumprem esse papel, e, em qualquer conflito que possa ser detectado entre as leis regulatórias, como a LGT, e as leis relacionadas com a incidência

37. Importante frisar que Roque Carrazza também entende que serviço de comunicação é gênero do qual telecomunicação é espécie, mas não admite a radiodifusão como uma das espécies de comunicação por ser atividade diversa da telecomunicação. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 190.

38. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009; MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521; MELO, José Eduardo Soares dede. ICMS. Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

39. Recomenda-se a leitura das críticas elaboradas por Luciano Garcia, em MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação. São Paulo: Noeses, 2019, p. 144-146.

tributária, certamente prevalecem estas últimas, tendo em vista que leis regulatórias não são leis sobre tributação e não serão determinantes para delimitar a incidência tributária.

Dessa feita, os aspectos regulatórios não têm relevância para a incidência tributária dos serviços de comunicação se há normas em matéria tributária em torno do tema. Esse entendimento foi afirmado pelo próprio STJ, em sede de recursos repetitivos, quando, em seu voto, o ministro Mauro Campbell afirmou que a demarcação constitucional da competência para tributar o imposto sobre a prestação de serviços de comunicação não pode ser interpretada conforme a Lei n. 9.472/1997, tendo em vista a determinação constitucional, no art. 146, III, conferindo à lei complementar a tarefa de dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária⁴⁰.

Essa afirmação é válida, inclusive, para tratar do serviço de valor adicionado, utilizado, muitas vezes, como argumento para afastar a incidência do imposto sobre a prestação de serviço de comunicação⁴¹. O artigo 61, § 1º, da Lei

n. 9.472/1997 define o que se entende, para fins regulatórios, por serviços de valor adicionado, excluindo-os da definição de serviço de telecomunicação, caracterizando-se como uma atividade que apenas acrescenta uma camada de serviço sobre uma estrutura de comunicação já existente.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Podem ser dados como exemplos de serviço de valor adicionado os serviços de identificador de chamadas, auxílio à lista, o provedor de acesso à

40. REsp 1.176.753/RJ, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção. DJe 19/12/2012.

41. Cf. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521; GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 140, p. 83-104, jul. 2019; CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS. Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

internet⁴² e, para alguns, os serviços de hospedagem de sites⁴³. Referida definição, no entanto, tem relevância apenas para aspectos regulatórios, sem maiores impactos em matéria tributária.

Assim, por não configurarem serviços de telecomunicação, não estarão submetidos à diversas regras regulatórias e, inclusive, à necessidade de autorização ou concessão da União. Contudo, isso não significa que não possa existir algum serviço, tratado como de valor adicionado para fins regulatórios, mas que pode ser tratado como serviço de comunicação para fins tributários.

Todavia, é nesse ponto que pode surgir uma confusão em relação aos serviços de *streaming* de conteúdo audiovisual. Isso porque tais atividades são desenvolvidas utilizando-se da infraestrutura de comunicação – a internet, de um terceiro, como as operadoras de telefonia e de televisão por assinatura. Por ser uma infraestrutura de terceiro, parte da doutrina constrói o raciocínio no sentido de que o *streaming* é um serviço de valor adicionado; portanto, não é serviço de telecomunicação e não incide ICMS, por apenas se utilizar da rede de terceiros para

transmitir o conteúdo de áudio e vídeo para o assinante⁴⁴.

Deve-se afastar esse entendimento. A utilização de uma infraestrutura de comunicação de terceiro para a transmissão de conteúdo audiovisual como os provedores de *streaming*, não torna a atividade um serviço de valor adicionado. Como dito no tópico 2 deste trabalho, a Lei Complementar n. 87/1996, em conjunto com o artigo 68, II do CTN, não impõe como requisito da incidência que o prestador do serviço de comunicação seja também o fornecedor da infraestrutura de comunicação.

O que há como critérios de incidência é a prestação de serviço de comunicação de qualquer natureza, seja falada, escrita, seja visual, por qualquer meio. O meio, no caso, é a internet, contratada pelo próprio assinante do serviço de *streaming*, que passa a receber as informações que contratou por pretender ser um receptor de comunicação.

Ademais, exigir que o fornecedor do serviço de comunicação seja também o titular da infraestrutura, desconsidera a natureza não cumulativa do imposto. Dessa feita, se um prestador

42. STJ. Súmula 334.

43. Cf. GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 140, p. 83-104. jul. 2019, p. 99.

44. Cf. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 505-521.

de serviço de comunicação, para realizar a comunicação contratada por seu cliente precisa contratar a infraestrutura de comunicação, como internet, de um terceiro, o imposto que incidu nesse serviço é utilizado como crédito para deduzir do imposto devido no serviço prestado.

Como exemplo, o Correios Celular⁴⁵ é uma operadora móvel virtual (Mobile Virtual Network Operator – MVNO) que não possui uma rede própria de telecomunicação, subcontratando a infraestrutura das companhias tradicionais, como a TIM. Presta serviço de telefonia móvel e, portanto, é contribuinte do ICMS. Tratar o *streaming* como serviço de valor adicionado apenas por utilizar um meio de terceiro para prestar serviço de comunicação implica também considerar o serviço de telefonia móvel dos Correios um serviço de valor adicionado, já que o serviço é prestado por infraestrutura de comunicação de terceiro.

3.2. Cessão de direito de uso e *streaming*

Tratando especificamente do item 1.09 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, percebe-se que o legislador tratou o serviço de *streaming* como

a disponibilização de conteúdo audiovisual sem cessão definitiva por meio da internet. Veja que o próprio legislador pretendeu tratar o fenômeno como cessão de direitos de uso.

Em verdade, no entanto, o serviço de *streaming* guarda muita similaridade com os serviços de televisão por assinatura, com a diferença de que não se trata de uma atividade regulada. Reconhecendo essa grande semelhança, o legislador faz uma ressalva na parte final do dispositivo para excluir da incidência do ISS o serviço de acesso condicionado (TV por assinatura) por configurar serviço de comunicação.⁴⁶

A cessão de direitos de uso é uma questão de direito autoral, para proteção da propriedade intelectual, mas que não configura aspecto relevante na contratação do serviço de comunicação. Nos serviços de TV por assinatura, as emissoras de conteúdo audiovisual, como FOX, HBO, Telecine, Warner e demais canais inseridos no pacote, também transmitem ao assinante programação protegida pela propriedade intelectual. Na verdade, é o mesmo conteúdo fornecido no serviço de *streaming*, como Netflix, Looke e Amazon Prime, pois se trata de séries, *cartoons*, filmes e *shows*.

45. Ver <https://www.correioscelular.com.br>; <http://www.anatel.gov.br>.

46. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top, in: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 325-345; CARPINETTI, Ana Carolina; PIAZZA, Beatriz Antunes. A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF, in: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018, p. 281-298.

A argumentação pela não incidência de ICMS-comunicação nas TVs por assinatura alegando a cessão de direito de uso também foi desenvolvida por Roque Carrazza. Esse autor sustenta que o assinante apenas tem acesso a uma programação preparada pela operadora, não havendo, por isso, comunicação. Nessa relação, o usuário apenas assiste a um conteúdo audiovisual, no bojo de um “licenciamento e distribuição de sinais codificados, de programação de sua titularidade”, afastando-se, inclusive, da incidência do ISS.⁴⁷

Essa concepção, no entanto, foi afastada pelo STJ e pelo STF⁴⁸, que tratam o serviço de TV por assinatura, tanto via cabo quanto via satélite, como prestação de serviço de comunicação sujeita ao ICMS.

A Lei n. 12.485/2011 trata da TV por assinatura, denominada “serviço de comunicação audiovisual de acesso condicionado”, definindo-a como complexo de atividades que permite a emissão, transmissão e recepção, por meios eletrônicos quaisquer, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente aos assinantes, conforme o artigo 2º, VI.

Interessante notar, de acordo com o artigo 2º, X, da Lei n. 12.485/2011, que o termo “distribuição” de conteúdo

audiovisual (mesmo termo presente no item 1.09 da LC 116/2003): significa transmissão, difusão ou veiculação de conteúdo audiovisual por intermédio de quaisquer meios eletrônicos, próprios ou de terceiros. Note que o termo “distribuição” pode ser equiparado ao termo “transmissão” do artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996. Ademais, o meio eletrônico em que o conteúdo é transmitido pode ser próprio ou de terceiros, afastando-se, uma vez mais, a caracterização como serviço de valor adicionado à transmissão de conteúdo audiovisual por meio de infraestrutura de terceiros.

Da análise dessa lei, Luciano Garcia Miguel trata o serviço de TV por assinatura como serviço de telecomunicação de segunda geração, relacionado com a prestação de serviços para a transmissão de sons, imagens ou ambos na forma de filmes, séries, documentários etc., submetendo-se à incidência do ICMS por configurar serviço de comunicação.⁴⁹

Com isso, serviço de *streaming*, assim como serviço de TV por assinatura, não se resume à cessão de direito de uso de conteúdo audiovisual, mas sim atividade de fornecimento de comunicação, própria ou de terceiros, selecionada, organizada e formatada em conteúdos audiovisuais disponibilizada para

47. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 255-256.

48. Ver tópico 2.

49. MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação. São Paulo: Noeses, 2019, p. 158-162.

acesso na modalidade avulsa, em biblioteca virtual, ou na forma de canais de programação, encaixando-se, com perfeição, nas definições do artigo 2º da Lei n. 12.485/2011, especialmente nos incisos VI, X, XI, XVII e XX.

Percebe-se que essa atividade guarda muita semelhança com as operadoras de TV por assinatura, apesar de não ser uma atividade controlada e exercida mediante concessão, o que nos parece ser irrelevante para fins tributários. Por exercerem atividades similares, quando não idênticas, as operadoras de *streaming* exercem suas atividades em concorrência com as operadoras de TV e, por não ser reguladas, possuem vantagem competitiva com as operadoras de TV por assinatura.

Desenvolvendo mais esse raciocínio: as próprias operadoras de TV por assinatura, e mesmo as emissoras de televisão, oferecem ao assinante a possibilidade de assistir, via *streaming*, por meio da internet, a programação ao vivo de todos os canais inseridos no pacote contratado, por intermédio de seus aplicativos, como Claro Vídeo, Now (NET) ou Vivo Play, além dos próprios aplicativos das emissoras, como FOX, Multishow, ESPN, HBO, Telecine etc., possibilitando ao assinante da TV por assinatura que tenha esses canais no pacote contratado o acesso sob demanda, ou ao vivo, a todo conteúdo audiovisual fornecido por essas emissoras.

A própria dicotomia entre *streaming* ser transmissão via internet, seu

meio de comunicação, e TV por assinatura via cabo (seu meio de comunicação – para usar a dicção da Lei Complementar n. 87/1996) já não é mais tão nítida. O cabo ou o satélite por onde trafegam os sinais codificados de televisão ou o fluxo de internet é o mesmo. O mesmo conteúdo audiovisual da TV por assinatura acessado pela TV da sala é acessado, pela mesma infraestrutura, no *tablet* ou celular num dos dormitórios da casa.

Usuários de aparelhos com sistema Android, como as smart TVs, podem acessar, ao mesmo tempo, a programação da TV por assinatura via cabo e, por serem assinantes, podem conter os aplicativos da FOX, Vivo Play, ESPN, Nat Geo, entre outros, para assistirem à programação via *streaming*, na própria televisão, pelo mesmo cabo (fibra ótica) – que fornece tanto os sinais de televisão quanto a velocidade de internet.

O assinante pode acessar o conteúdo por demanda, já que as operadoras disponibilizam, em sua biblioteca virtual, uma diversidade de conteúdo já incluso no pacote de assinatura, acessível pelo próprio sistema da TV por assinatura, como também pode acessar a biblioteca virtual do Netflix ou Amazon Prime pela própria televisão, tendo em vista que ambos estão, atualmente, inseridos nos pacotes de assinatura de televisão. Esse acesso por demanda não afasta sua caracterização como TV por assinatura, fator tratado no artigo 2º, XX, da Lei n. 12.485/2011.

A TIM, por exemplo, fornece o serviço "TIM Live", que consiste em serviço de internet banda larga residencial por fibra ótica, e o assinante, ao contratar serviço de internet, pode fruir de conteúdo audiovisual, via *streaming*, de diversas emissoras, como FOX, FX, FOXLife, FOX Sports, National Geographic, Cartoon Network, entre outros⁵⁰. O próprio YouTube⁵¹, em serviço de TV por assinatura por *streaming*, via internet, ainda não disponível no Brasil, fornece um pacote com todos os canais fornecidos pelas tradicionais empresas de TV por assinatura.

Outro exemplo a ser citado é o Directv Go⁵² ou a UOL Play⁵³, sistemas de TV por assinatura via *streaming*, com fornecimento de pacotes com o mesmo conteúdo e canais fornecidos pelas operadoras de TV por assinatura, como NET e Vivo. A única diferença é que a transmissão é exclusivamente pela internet, isto é, por *streaming*.

A indagação que se faz é como tratar a tributação se ambas as atividades se misturam e se confundem. Com apenas uma assinatura o usuário pode assistir ao mesmo conteúdo audiovisual, ao vivo, em sua TV pelo método tradicional, digamos assim, ou via *streaming*, também na TV, no aplicativo da operadora, ou em quaisquer dispositivos com acesso à internet.

Do mesmo modo, será possível assistir à programação por demanda, na própria televisão, via cabo ou internet, ou em seu celular, *tablet* ou computador, de qualquer lugar, bastando ter instalado os aplicativos da operadora ou das emissoras integrantes do pacote assinado.

Não será possível dosar a tributação a partir do uso do assinante: se utilizou o conversor para assistir à programação na TV, continua o ICMS-comunicação; por outro lado, se assistiu à programação sob demanda em sua TV ou mesmo por aplicativos de *streaming*, a tributação passará a ser o ISS. Não há essa possibilidade.

O tratamento adequado, diga-se, é serviço de comunicação, uma vez que *streaming* representa transmissão de comunicação por meio da internet, nos termos do artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996. Tratar a incidência pelo uso do assinante não é solução adequada, já que este é o tomador do serviço. Como dito, o imposto incide sobre prestação de serviço, cujo contribuinte é o prestador. Considerar o uso do assinante é deslocar o fato gerador para tomar serviço.

50. Disponível em: <https://www.tim.com.br/sp/para-voce/internet/internet-para-casa/tim-live-ultrafibra>.

51. Disponível em: <https://tv.youtube.com/welcome>

52. Disponível em: <https://www.directvgo.com/br/>.

53. Disponível em: <https://play.uol.com.br/>.

3.3. Serviço de qualquer natureza como conceito residual e a Lei Complementar

O artigo 156, III, da Constituição, ao demarcar a competência do ISS, prescreve que os municípios são competentes para instituir serviços de qualquer natureza que serão definidos em lei complementar, desde que não compreendidos na competência dos estados. Isso significa dizer que a lei complementar a desempenhar o papel de definir quais são os serviços de qualquer natureza não poderá inserir os serviços de transporte intermunicipal e os serviços de comunicação.

Ressalte-se, também é incompatível com a incidência do ISS a circulação de mercadorias. Tanto é assim que o artigo 155, § 2º, IX, "b", da Constituição estabelece que incide o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias sobre o total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

Essa conjuntura, igualmente presente na Constituição de 1967/69⁵⁴, fez com que a doutrina⁵⁵ afirmasse que os

serviços sujeitos ao ISS são definidos por exclusão, isto é, possuem uma concepção residual em relação à concepção dos demais serviços já demarcados para outros entes políticos, constituindo-se em um limite ao legislador complementar na tarefa de definição do serviço de qualquer natureza.

Essa concepção residual para serviços de qualquer natureza era também corrente no STF⁵⁶, restaurada recentemente no julgamento do RE 651.703/PR, de relatoria do ministro Luiz Fux, ao sustentar que os serviços de qualquer natureza têm uma concepção residual aos demais serviços demarcados na Constituição, como os serviços de transporte e de comunicação, sujeitos ao ICMS, e os serviços financeiros e securitários, sujeitos ao IOF.

Aires Fernandino Barreto, ao considerar que o campo de incidência do ISS é delimitado pelo campo tributário dos estados para tributar serviços, sustenta que essa parte final do dispositivo citado representa uma cláusula negativa estipulada para delimitar o significado de "qualquer natureza" que confere um sentido genérico e amplo aos "serviços". No entanto, ressalta que essa

54. Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

55. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 99-102; MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS, in: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521.

56. STF RE 100.779; RE 115.103.

constatação não tem por consequência a conclusão de que o conceito de serviço se encontra por exclusão de todos os demais conceitos, não representando um caso de competência residual.⁵⁷

Esse entendimento decorre do posicionamento firme do autor no sentido de que serviço de qualquer natureza corresponde à obrigação de fazer nos termos do direito privado. Portanto, já há um conceito de serviço, não restando ao legislador a possibilidade de definir como serviço de qualquer natureza qualquer atividade outra que não corresponda à obrigação de fazer, mesmo que a pretexto de a definição de serviço ser residual.

Nessa mesma toada, Fábio Calcini e Gabriel Prata sustentam que o entendimento de conceito residual para a fixação de competência do ISS, permitindo-se definir como serviço qualquer utilidade imaterial desenvolvida, esvazia a competência residual da União prevista no artigo 154, I, que pode ser utilizada para acompanhar a evolução da sociedade, reservando-se ao ente central a possibilidade de instituir imposto novo, não demarcado na Constituição.⁵⁸

Contudo, o caráter residual da definição dos serviços de qualquer natureza não esbarra na competência residual da União. Isso porque a

competência residual se presta a permitir que a União, por meio de lei complementar, crie um imposto novo, que não corresponda a nenhum fato gerador ou base de cálculo dos impostos já previstos na Constituição. O serviço já é um fato previsto na Constituição; logo, jamais poderia estar reservado à competência residual da União.

O que essa definição residual de serviço significa, e por isso a pertinência de se trazer esse ponto para a discussão, é que a lei complementar somente pode definir um serviço de qualquer natureza caso aquela atividade que o legislador pretenda tributar por ISS não se encaixe, nem minimamente, no conceito de um serviço já reservado para os estados.

Assim, o legislador complementar, ao definir um serviço como de qualquer natureza, deve antes investigar se aquela realidade fática já não corresponde ao serviço de comunicação, mesmo que não tributado pelos estados. Isso porque, se houver qualquer proximidade com serviço de comunicação, a menor sombra, não pode o legislador complementar trazer esse fato para competência dos municípios.

A competência tributária outorgada pela Constituição tem, por característica, ser facultativa, podendo ser exercida totalmente pelo ente que

57. BARRETO, Aires E ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 46-51.

58. CALCINI, Fábio; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. A crise do conceito de "serviço" e o conflito de competência na tributação do contrato de licença do software, in: HENARES NETO, Halley; MEI O, Eduardo Soares de (coords.). ICMS e ISS: tributação digital e novos contornos dos conflitos de competência. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 131-157.

recebeu a competência. Pode, inclusive, esse ente instituir uma lei para tributar apenas parte dessa autorização para tributar conferida pela Constituição, bem como pode não exercer. O importante é que o seu não uso não autoriza que outro ente político passe a tributar aquela materialidade.

No caso de uma situação fática se encaixar em mais de uma materialidade de imposto, está-se diante de um conflito de competência a ser dirimido por lei complementar, instrumento normativo que irá decidir por uma ou por outra materialidade.

No entanto, no trato dos serviços de competência dos estados em relação aos serviços de qualquer natureza, não há que se falar em zona de penumbra, argumentando-se que não se sabe exatamente sob qual figura tributária se enquadra uma dada atividade econômica, cabendo à lei complementar dirimir conflitos de competência.

O artigo 156, III, ao atribuir função à lei complementar de definir os serviços desde que não compreendidos na competência dos estados, configura uma regra especial em relação ao artigo 146, I. Assim, o campo de atuação do legislador complementar na definição de serviços de qualquer natureza é restrito para aquela área não compreendida pelos serviços de comunicação e serviços de transporte intermunicipal. Tivesse o legislador complementar investigado se serviço de *streaming* representa um serviço de comunicação, a exemplo da

TV por assinatura, teria constatado que a atividade se encaixa no artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/96 e do artigo 68, II, do CTN.

A lei complementar, portanto, a pretexto de dirimir conflitos de competência, não pode invadir competência tributária, criando, com isso, mais conflito de competência. Eventual dificuldade de interpretação nas materialidades dispostas na Constituição, "ou a eventual complexidade de certas situações, não autorizam a lei complementar a estender ou ampliar áreas de competência, constitucionalmente fixadas"⁵⁹.

Considerações finais

A tributação da prestação dos serviços de comunicação pretende alcançar uma ampla gama de atividades, desde que seja de caráter negocial, oneroso, para que o prestador desenvolva uma atividade para a transmissão de uma mensagem de qualquer natureza e por qualquer meio de comunicação.

O artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996 estabelece que a contratação do serviço pode ter como objeto tanto o ato de emitir quanto receber, ampliar, gerar ou demais verbos presentes no dispositivo legal, desde que relacionada a uma mensagem de qualquer natureza e transmitida por qualquer canal de comunicação, podendo essa mensagem ser escrita, falada, sonora, visual etc. Dessa feita, não é

59. Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 395.

requisito da incidência que o tomador do serviço seja o emissor da mensagem, nem mesmo que exista interação com o receptor, ou mesmo o proprietário da infraestrutura de comunicação.

Portanto, serviço de comunicação não se resume ao serviço de telecomunicação, que representa apenas uma modalidade do serviço. As possibilidades de prestação de serviços de comunicação são diversas, podendo ou não se dar por meios e processos eletrônicos, ou estar incluídas em ambiente regulado e autorizado pelo Estado para seu exercício.

Serviço de *streaming* relacionado com a prestação de serviço de disponibilização e transmissão de conteúdo audiovisual se enquadra no conceito de serviço de comunicação contido no artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/1996 e no artigo 68, II, do CTN, por configurar transmissão de diversas mensagens por meio da internet. A lei complementar diz “comunicação de qualquer natureza” por “qualquer meio”, não sendo requisito que o meio seja de propriedade do prestador do serviço.

Com isso, nos termos do artigo 156, III, da Constituição, conclui-se que o legislador complementar, ao definir serviço de qualquer natureza, deve investigar se dada realidade econômica não se encaixa no tratamento tributário dos serviços de competência estadual.

Não se pode afirmar que o serviço de *streaming* se encontrava em área em que não se identificava, claramente, a materialidade tributária. A pretexto

de dirimir conflito de competência, o legislador complementar não pode invadir competência de outro ente da federação, sob pena de inconstitucionalidade, como é o caso do item 1.09 da Lei Complementar n. 116/2003.

Referências bibliográficas

- APOSTOLOPOULOS, John G; TAN, Wai-tian; WEE, Susie J. Video streaming: concepts, algorithms, and systems. Disponível em: <<https://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2020.
- 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, p. 116-134, ago. 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação na economia digital: limites e desafios. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre a teoria e prática. São Paulo: Noeses, 2019.
- CALCINI, Fábio; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. A crise do conceito de “serviço” e o conflito de competência na tributação do contrato de licença do software. In: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de

- (coords.). ICMS e ISS: tributação digital e novos contornos dos conflitos de competência. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 131-157.
- CARPINETTI, Ana Carolina; PLAZZA, Beatriz Antunes. A incidência do ISS sobre as operações de streaming à luz da jurisprudência do STF. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. Notas sobre o Convenio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse, 2018, p. 281-298.
- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação de Rendas Tributárias. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado? Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 140, p. 83-104, jul. 2019.
- GRECO, Marco Aurélio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 325-345.
- MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo (orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 505-521.
- MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a radiodifusão. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 23, p. 58-70, ago. 1997.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS. Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MIGUEL, Luciano Garcia. O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação. São Paulo: Noeses, 2019.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v. II.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação: conflitos de competência entre estados (ICMS) e municípios (ISSQN). In: SILVA, Paulo Roberto; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coords.). Tributação do setor de consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47-66.
- NGUYEN, Thinh; ZAKHOR, Avidéh. Distributed video streaming over Internet. Disponível em: <<https://www.spiedigitallibrary.org/conference-proceedings-of-spie/4673/0000/Distributed-video-streaming-over-Internet/10.1117/12.449979.short>>. Acesso em: 11 abr. 2020.
- PAULA JUNIOR, Aldo de. ICMS – Comunicação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal

- (coords.). *Tributação do Setor Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 203-236. (GVLaw).
- RAO, Ashwin; LEGOUT, Arnaud; LIM, Yeon-sup et al. Network characteristics of video streaming traffic. In: *Proceedings of the Seventh Conference on emerging Networking Experiments and Technologies on - CoNEXT '11*. Tokyo, Japan: ACM Press, 2011, p. 1-12. Disponível em: <<http://dl.acm.org/citation.cfm?doid=2079296.2079321>>. Acesso em: 12 abr. 2020.
- RAYBURN, Dan; HOCH, Michael. *The business of streaming and digital media*. Burlington: Elsevier, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- VIEIRA, José Roberto. IPI x ICMS e ISS. Conflitos de competência ou sedução das aparências? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coords.). *Tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51-102.
- WU, Dapeng; HOU, Y.T.; WENWU ZHU; et al. Streaming video over the Internet: approaches and directions. *IEEE Transactions on Circuits and Systems for Video Technology*, v. 11, n. 3, p. 282-300, mar. 2001.

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais
JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo
MILISA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Emanuel Silva, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Conteúdo Editorial Júnior: Bárbara Baraldi

Estagiários: Ana Carolina Francisco, Francisco Prado e Marco Antonio Fonseca

Produção Editorial
Gerente de Conteúdo
ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Thyara Pina da Silva

Analistas de Operações Editoriais: Carina Baptista, Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Gabriela Cavalcante Lino e Victória Menezes Pereira

Estagiárias: Beatriz Hammond, Bianca Satie Abduch, Caroline Dubovicki e Gabrielly N. C. Saraiva

Capa: Linotec

Adaptação capa: Ariel Villalba e Cinthia Riveros

Lider de Inovações de Conteúdo para Print
CAMILLA FUREGATO DA SILVA

Equipe de Conteúdo Digital
Coordenação
MARCELLO ANTONIO MASTRODROSA PEDRO

Analistas: Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

Gerente de Operações e Produção Gráfica
MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Assistente de Produção Gráfica: Ana Paula de Araújo Evangelista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Tributação da economia digital / Tathiane Piscitelli e Daniela Silveira Lara, coordenação.
-- 3. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2022.

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-260-0995-6

1. Direito civil - Brasil 2. Direito e economia 3. Economia digital 4. Responsabilidade (Direito) 5. Tecnologia da informação 6. Tributação 7. Tributação - Brasil I. Piscitelli, Tathiane. II. Lara, Daniela Silveira.

22-114194

CDU-34:336.2:004(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Economia digital : Tributação : Direito tributário 34:336.2:004(81)
Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427