



**Tributação nas operações de transferência eletrônica de dados – *download* e
streaming (iss x icms)**

Lei Complementar nº 157/2016 vs. Convênio ICMS nº 106/2017

**Taxation on transactions carried out through electronic data transfer - *download*
and *streaming* (iss x icms)**

Supplementary Law No. 157/2016 vs. ICMS Agreement No. 106/2017

Rafael Capanema Petrocchi¹

Thiago Pellegrini²

Jacqueline Sanches³

Resumo

O presente artigo pretende trazer algumas considerações e alguns entendimentos acerca da tributação sobre as operações comerciais via transferência de dados na perspectiva das legislações do Imposto sobre Serviços (ISS) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), haja vista a crescente ampliação do uso de tecnologias, sobretudo em razão do significativo desenvolvimento de ferramentas de *streaming* e *download* na última década, o que, naturalmente, tem provocado os estados e os municípios a regulamentar a incidência de tributos sobre essas novas realidades, de forma a garantir a arrecadação tributária sobre os novos signos de capacidade contributiva. Nesse sentido, foram editados instrumentos normativos com o intuito de viabilizar a cobrança tanto do ICMS quanto do ISS sobre certas operações realizadas via transferência de dados. E é nesse contexto que o artigo ora apresentado almeja trazer luzes iniciais sobre conceitos, eventuais conflitos de competência e sobre a legalidade e constitucionalidade da tributação pretendida.

Artigo recebido em 03 de Maio de 2018 e aprovado em 21 de fevereiro de 2019

¹ Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV Direito-Rio; bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Humanas da Universidade FUMEC. E-mail: rafacapanema@hotmail.com

² Pós-graduado em Direito Tributário pela IBMEC-Rio; bacharel em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM-Centro). E-mail: thiagopellegrini@uol.com.br

³ Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-Rio); Pós-graduanda em Direito Aduaneiro pela Universidade Cândido Mendes (UCAM-Centro); bacharel em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM-Niterói). E-mail: jsanchesmoraes@gmail.com

Palavras-Chave: Tributação, ISS, ICMS, transferência de dados, *download*, *streaming*.

Abstract

This article aims to bring some clarification and some understandings on the taxation over commercial operations carried out via data transferring, under the perspective of the tax legislations related to the Municipal Tax on Service (ISS) and to the State Tax on Sales (ICMS), in view of the increasing using of technologies for transferring data, mainly due to the substantial development of streaming and download tools during the last decade, what naturally is motivating States and Municipalities to regulate the taxation over these new realities, in order to secure tax revenues on the new signs of tax capability. So that, it was issued acts aiming to allow the levy of ISS and ICMS on certain commercial operations carry out via download. And it is in this context that this article intends to bring the very first lights on concepts, possible taxation conflicts and on the legal and constitutional legitimacy of the intended taxation.

Keywords: Taxation, ISS, ICMS, transference of dados, download, streaming.

1 Introdução

Nas últimas décadas, a economia mundial atravessou um período de constantes e significativas transformações, em que os modelos, até então vigentes, foram profundamente afetados pelo rápido desenvolvimento das tecnologias (*O Setor de Tecnologia da Informação e da Comunicação no Brasil*. Estudo realizado pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

O atual Sistema Tributário Nacional, instituído pela Constituição Federal de 1988, foi pensado a partir de uma realidade de 30 anos atrás. Com as mudanças na economia e na sociedade, se faz imprescindível sua adequação visando alcançar as novas realidades, tal como novas tecnologias.

É nesse contexto que o presente artigo surgiu, tendo como escopo trazer luzes iniciais sobre as novas hipóteses de tributação de tecnologias, introduzidas pelo Convênio ICMS 106/201, no que toca ao ICMS, e pela Lei Complementar nº 157/2016, com relação ao ISS.

2 Tributação sobre mercadorias e serviços – Resumo da evolução histórica no Brasil

É possível afirmar que o primeiro registro de tributação sobre o consumo no Brasil data de 1922, com a Lei Federal nº 4.625, que instituía, além do imposto sobre a renda, o imposto sobre vendas mercantis (IVM), sendo, num primeiro momento, um tributo de competência da União.

Na Constituição de 1934, passa-se a ter uma competência concorrente entre União e Estados para a tributação sobre transações e uma competência repartida entre Estados e Municípios para tributação de serviços, ficando a cargo destes somente o imposto sobre diversões públicas.

Sob a égide da Constituição de 1937, as competências tributárias permaneceram quase que inalteradas. Já na Constituição de 1946, significativas mudanças ocorreram na competência tributária dos Entes Federados no tocante às relações de consumo, por exemplo, o imposto sobre consumo de bens foi transferido para a competência dos Municípios.

No intuito de suprir lacunas da Constituição de 1946, a Emenda Constitucional nº 18/1965 delineou a competência tributária dos Entes Políticos, cabendo aos Estados instituir *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, indústrias e produtores - ICM* (art. 12); à União instituir *imposto sobre serviços de transportes e comunicações* (art. 14); e aos Municípios instituir *imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS*, devendo a lei complementar *estabelecer critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12* (art. 15, § único).

Em 1966, com a promulgação do Código Tributário Nacional, o imposto sobre serviços foi ratificado como sendo de competência dos Municípios, enquanto o ICM, antes de competência repartida entre Estados e Municípios, passou a ser de competência apenas dos Estados.

A Constituição de 1967 passou a exigir que os serviços tributados pelo ISS deveriam estar elencados em Lei Complementar. Todavia, já sob a vigência do Ato Institucional nº 5 (AI 5), o Presidente da República baixou o Decreto-Lei nº 406/1968, revogando os artigos do CTN referentes ao ISS e ao ICM e instituindo a lista dos serviços tributáveis pelo ISS.

Com a promulgação da Constituição da República de 1988, o campo de incidência do ICM foi ampliado, passando a incidir, além das vendas, forma pela qual

foi originalmente criado, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Por essa razão, o ICM passou a ser denominado Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Ademais, a Constituição de 1988 instituiu o Sistema Tributário Nacional, sob inspirações de diretrizes políticas e econômicas, tal qual a preservação e reforço do regime federativo. Para tanto, cada ente federado – federal, estaduais e municipais – foi provido de fontes de receitas exclusivas e indelegáveis (BALEEIRO, 2015), dentre elas a competência para tributação de certos fatos jurígenos.

Acerca da técnica jurídico-constitucional de outorga e discriminação das competências tributárias, que atualmente vigoram, o jurista Aires Fernandino Barreto (2009) esclarece, em síntese:

- i. o âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição, de tal modo que o seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas;
- ii. toda competência tributária está prevista na Constituição; é explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo;
- iii. a discriminação de competências é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma outra norma infraconstitucional.

Assim, as competências para instituição do ICMS e do ISS estão definidas na Constituição da República de 1988 (arts. 155 e 156, CR/88) e regulamentadas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 87/1996 e pela Lei Complementar nº 116/2003, que revogou parcialmente o já citado Decreto-Lei nº 406/1968, trazendo a lista taxativa de serviços passíveis de tributação pelo ISS.

Em síntese, a Constituição da República de 1988 estabeleceu um Sistema Tributário Nacional pautado no federalismo, cujo reflexo é a repartição não concorrente de competências tributárias para cada ente federado, inclusive no que toca à tributação de mercadorias e serviços pelos Estados e Municípios (arts. 155 e 156 da CR/88).

3 Inovações trazidas pela Lei Complementar nº 157/2016 e pelo Convênio ICMS nº 106/2017

A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a Lei Complementar nº 116/2003, para incluir, dentre os serviços tributáveis pelos ISS, a seguinte atividade:

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).

Por sua vez, o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, disciplinou “os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final”, assim dispondo, com destaque para a Cláusula Terceira:

Cláusula primeira: As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

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

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

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

Uma leitura inicial da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 106/2017 e do Item 1.09 da Lei Complementar nº 116/2003, introduzido pela Lei Complementar nº 157/2016, não permite uma compreensão exata do campo de incidência de cada uma das normas, ao menos aos pouco afeitos às terminologias do “mundo” digital.

Dessa forma, o que se pretende no presente texto é lançar luzes iniciais, sem pretensão de esgotamento, sobre as normas de tributação trazidas pelo Convênio ICMS

106/2017 e pela Lei Complementar nº 157/2016 (Item 1.09 da LC 116/2003), visando melhor compreender os fatos jurídicos que cada uma das normas pretende tributar.

4 Conceitos e limites conceituais

Inicialmente, não é demais lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 110, estabelece que a legislação tributária não pode alterar conceitos de Direito Privado, utilizados pela Constituição, para definir ou liminar competências tributárias. É dizer, o legislador ordinário, ao legislar em matéria tributária, deve-se ater aos conceitos já estabelecidos pelo Direito Privado. *In verbis*:

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

Portanto, a interpretação e a aplicação da legislação tributária passam, obrigatoriamente, pela exata compreensão dos conceitos empregados pelo texto normativo, sob a perspectiva do Direito Privado.

Em sendo assim e em vista do escopo proposto neste artigo, cumpre delinear, em primeiro, os conceitos de *prestação de serviço* e de *circulação de mercadorias*, que são os núcleos dos aspectos materiais das hipóteses de incidência do ISS e do ICMS. Tais conceitos serão adotados como premissa e não adentraremos nas diversas nuances e discussões pertinentes, haja vista não ser este o propósito deste texto.

Segundo a acepção civilista, a *prestação de serviço* se afigura como uma *obrigação de fazer*, na qual uma das partes (prestador) se obriga com a outra (tomador) a realizar certa atividade lícita, sem subordinação e mediante remuneração. Esse foi o entendimento adotado pelo STF a fundamentar a edição da súmula vinculante nº 31, cujo enunciado é a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, conforme se observa na ementa do acórdão proferido no Agravo em Recurso Extraordinário 446.003, no Supremo Tribunal Federal que representa um dos acórdãos que deram ensejo à referida súmula:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Destaca-se que a expressão *serviços de qualquer natureza* utilizada pela Constituição para definir a competência tributária dos Municípios não é uma carta branca a permitir interpretações que pretendam alcançar atividades que não consistam numa obrigação de fazer. A expressão *de qualquer natureza* apenas qualifica o termo *serviços* (BRIGAGÃO, 2013).

No que se refere ao ICMS, sua hipótese de incidência não é a simples circulação física de mercadorias, nem a mercadoria *per se*, mas sim as operações que importem a *circulação jurídica de mercadorias*” (ROSA JUNIOR, 2003). A esse respeito, veja-se o acórdão do Recurso Especial 1125133/SP:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, *para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.* (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em

04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubie ademratio, ibieadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, para fins do ICMS, *circulação* significa a transferência de mercadoria de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico fundamentado em ato ou contrato, implicando mudança de patrimônio (SOARES MELO, 2012), isto é, transferência da propriedade (BALEEIRO, 2015).

Já *mercadoria* é o bem – corpóreo ou incorpóreo – sujeito à mercancia. O STF vem se posicionando no sentido de que programas de computador (*softwares*), quando comercializados em formato padrão, ainda que parametrizáveis, constituem mercadorias postas ao comércio:

EMENTA: I. (...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: *dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off theshelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 176.626. Relator: Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça, Brasília 11.12.1998)

A conceituação de *softwares* como mercadorias ou prestação de serviços é objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 5.576 e 5.659 e do Recurso Extraordinário nº 688.223, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema relacionado à possibilidade de incidência do ISS sobre tais programas, todos aguardando julgamento do mérito pelo Supremo Tribunal Federal.

O entendimento adotado pelo STF encontra amparo na doutrina:

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo 'operação' revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade. (XAVIER, 1982, p. 294)

A palavra operação, utilizada no Texto Constitucional, garante, assim, que a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, que não configure real mudança de titularidade do domínio. (BALEEIRO, 2015, p. 542/543)

Deste modo, para que haja incidência do ICMS, é necessário haver uma operação de *circulação jurídica demercadorias*, conceitos estes interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados em separado (BALEEIRO, 2015).

Feitas as considerações acima, passamos então para o ponto central do presente texto, que é a análise dos conceitos dos novos fatos geradores (hipóteses de incidência) trazidos pelo Convênio ICMS 106/2017 e pela Lei Complementar nº 157/2016 (Item 1.09 da LC 116/2003).

No âmbito do ICMS, o Convênio ICMS 106/2017, ao tratar da cobrança do imposto nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, adotou o conceito de *download* (transferência eletrônica de dados).

No âmbito do ISS, a Lei Complementar nº 157/2016 (Item 1.09 da LC 116/2003), ao prever a tributação sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, adotou o conceito de *streaming*.

A questão que se coloca é saber se existe identidade ou diferença entre os conceitos de *download* e de *streaming*, haja vista que, em certa medida, em ambos os casos há transferência de dados. Havendo identidade, haveria uma dupla tributação dessas atividades pelo ISS e pelo ICMS concomitantemente. Por outro lado, sendo diferentes os conceitos, em princípio estaria observada a separação dos campos de incidência dos referidos impostos.

Dessa forma, trazemos os conceitos de *download* e de *streaming* do Dicionário Cambridge (*Cambridge Dictionary*):

Streaming: the activity of listening to or watching sound or video directly from the internet.

Tradução livre: a atividade de ouvir ou assistir sons ou vídeos diretamente da internet.

Download: to copy or move programs or information into a computer's memory, especially from the internet or a larger computer.

Tradução livre: copiar ou mover programas ou informações para a memória de um computador especialmente a partir da internet ou de um computador maior.

A partir das definições acima, percebe-se uma sensível diferença entre os dois conceitos. O *streaming* envolve apenas um fluxo momentâneo e efêmero de dados relacionados ao conteúdo acessado, que não é armazenado pelo usuário em arquivo próprio no seu hardware (computador, *smarttv*, *tablet* ou celular). O fluxo de mídia permite que o usuário acesse o conteúdo a ser transmitido e/ou reproduzido sempre a

partir da plataforma do fornecedor, que pode ser conteúdo previamente armazenado num catálogo (*streaming on demand*) ou transmitido ao vivo (*live streaming*).

Já no *download*, o conteúdo digital disponibilizado é transferido, baixado e armazenado no dispositivo do usuário, o qual pode acessar livremente o arquivo, bem como copiar, replicar e transferir para outros hardwares. Não interessa ao presente artigo os aspectos relacionados a licença de uso, licença para comercialização ou cessão de código fonte e eventuais violações de direitos de propriedade. O aspecto aqui relevante é que o *download* permite que o receptor movimente livremente o arquivo e, até mesmo, disponha, o que evidencia a existência de um direito de propriedade sobre tais dados (arquivo).

Diante dessas considerações, pode-se afirmar que há uma razoável separação dos campos de incidência das normas previstas no Convênio ICMS 106/2017 e na Lei Complementar nº 157/2016 (Item 1.09 da LC 116/2003).

Isso porque, enquanto o ISS vem incidir sobre a atividade de disponibilização momentânea e efêmera de conteúdo acessível via plataforma específica, sem cessão definitiva, via transferência de dados não armazenáveis livremente no hardware do receptor, evidenciando uma *obrigação de fazer* do fornecedor consistente na obrigação de permitir o acesso ao conteúdo, o ICMS vem a incidir sobre a transferência definitiva de arquivos digitais, armazenáveis de forma independente e definitiva no hardware do receptor, o que evidenciaria uma operação de *circulação jurídica de mercadorias digitais* com transferência da titularidade.

5 Conclusão

O presente artigo pretende, sem a intenção de exaurir o tema, trazer luzes iniciais sobre as novas hipóteses de tributação de tecnologias introduzidas pelo Convênio ICMS 106/2017, no que toca ao ICMS, e pela Lei Complementar nº 157/2016, com relação ao ISS.

O Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, disciplinou *os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.*

Por sua vez, a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a Lei Complementar nº 116/2003, para incluir, dentre os serviços tributáveis, a *disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet* (item 1.09).

Em vista dos conceitos utilizados pelos citados instrumentos normativos, parece haver efetiva separação dos campos de incidência das normas previstas no Convênio ICMS 106/2017 e pela Lei Complementar nº 157/2016 (Item 1.09 da LC 116/2003).

Enquanto o ISS, cujo núcleo do aspecto material envolve uma *obrigação de fazer*, veio incidir sobre a atividade de disponibilização momentânea e efêmera de conteúdo digital, sem cessão definitiva, via transferência de dados não armazenáveis livremente no hardware do receptor (*streaming*), o que evidenciaria uma obrigação de fazer do fornecedor consistente na obrigação de permitir o acesso ao conteúdo, o ICMS, cujo núcleo do aspecto material é *circulação jurídica de mercadoria*, veio incidir sobre a transferência definitiva de arquivos digitais, armazenáveis de forma autônoma e permanente no hardware do receptor (*download*), o que evidenciaria uma operação de circulação jurídica de mercadorias digitais, com transferência da titularidade.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. Código Tributário Nacional, **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 03 mai. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.

- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1901-1929/L4625.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. **Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1125133/SP. Relator: Luiz Fux - Primeira Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 10 set. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seque ncial=999174&num_registro=200900339844&data=20100910&formato=PDF> Acesso em: 03 mai. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário 446.003. Relator: Celso de Mello. **Diário de Justiça**, Brasília, 4 ago. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286>> Acesso: 03 mai. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 176.626. Relator: Sepúlveda Pertence. **Diário de Justiça**, Brasília 11.12.1998. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1586587>> Acesso em: 04 mai. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1286>> Acesso em: 03 mai. 2018.
- BRIGAGÃO, Gustavo. **Lista de serviços não pode extrapolar seus limites**. Revista Consultor Jurídico, 25 set. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-set-25/consultor-tributario-lista-servicos-nao-extrapolar-limites>>. Acesso em: 05 mai. 2018.
- Cambridge International Dictionary of English online**. Disponível em: <<http://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/streaming>> Acesso em: 05 mai. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário - Volume II**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CURCIO, Maria Elisa e Tato Carbonara. Guerra Fiscal como política de atração de investimentos. Revista JOTA. 26 set. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/coberturas-especiais/as-claras/guerra-fiscal-como-politica-de-atracao-de-investimentos-26102017>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Dialética, 2012.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário e Empresarial. Pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.