UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

JULIE RAFAELA DE SOUSA REIS

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING: UM DIAGNÓSTICO A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR 157/2016

Rio de Janeiro
2020

JULIE RAFAELA DE SOUSA REIS

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING: UM DIAGNÓSTICO A PARTIR DA LEI 157/2016

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

Rio de Janeiro
2020

FICHA CATALOG´RAFICA

RJ94t REIS, Julie Rafaela de Sousa. **A Tributação dos serviços de streaming: um diagnóstico a partir da Lei 157/2016** / Julie Reis - Rio de Janeiro, 2020.

64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Introdução. 2. A tecnologia streaming. 3. Desafios da Economia Digital. 4. Direito Tributário Brasileiro: Breve linear histórico e cenário atual.
5. Conclusão.

JULIE RAFAELA DE SOUSA REIS

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING:

UM DIAGNÓSTICO A PARTIR DA LEI 157/2016

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

_____

Orientador

_____

Co-orientador (Opcional)

_____

Membro da Banca

_____

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2020

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, sempre. À minha mãe, Vilma, a quem nunca terei palavras para expressar meu amor e gratidão. Ao meu pai e meu irmão, Henrique e Rafael, por sempre acreditarem nos meus sonhos. Aos meus padrinhos Renata e Fabio e ao meu afilhado, Rafa, minha fonte inesgotável de amor. À minha família, Edna, Cláudio, Ari e Regina: vocês são a minha base. Às minhas primas, Mirna, Lili e Bia por todo amor e acolhimento. Aos meus amigos da faculdade, Anne, Debora, Elisa, Fabiano, Flávia, Lígia e Thuane, por me darem os momentos mais felizes vividos durante a graduação. À minha família escolhida há mais de 10 anos, Ana Carolina, Gabriela, Linda, Maria, Vinícius e, também, a que se formou dela, Thaís e Jaime, que nos presentearam com o Zé. À Gabrielle, pelas palavras de conforto e de força e ao Paulo, por ter despertado meu interesse pela análise econômica do direito e ouvir incansavelmente sobre isso e todas as coisas. Agradeço também à Ana Clara, que ouviu incontáveis colocações a respeito desse tema sem nunca reclamar e pronta para fazer comentários, e ao Luiz Fernando, que acompanhou e contribuiu para essa monografia desde o dia da escolha de seu tema até sua versão final e entrega. Finalmente, agradeço à Gloriosa Faculdade Nacional de Direito pelos melhores anos da minha vida.

RESUMO

Este trabalho se propõe a analisar os principais aspectos da tributação dos produtos da economia digital, em especial o Streaming, a partir da Lei Complementar 157/2016. A referida lei incluiu na lista de serviços tributáveis anexa à Lei Complementar 116/2003 o subitem 1.09 "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos". Para isso, explora-se, nesse estudo, as características que constituem as plataformas que disponibilizam temporariamente conteúdo online. Além disso, analisa-se o conceito de serviço para fins de aplicação de ISS e, também, a regra matriz de incidência tributária. Considera-se o contexto globalizado em que essa discussão está inserida e os desafios que a evolução tecnológica traz à sociedade.

Palavras chave: Direito Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Tributação. Conceito de Serviço. Streaming. Hipótese de indecência.

ABSTRACT

This paper seeks to analyze the main aspects of the taxation of products of the digital economy, especially Streaming, based on Complementary Law 157/2016. The aforesaid law included in the list of taxable services attached to Complementary Law 116/2003 the sub item 1.09 “availability, without definitive assignment, of audio, video, image and text content through the internet, respecting the immunity of books, newspapers and periodicals”. Therefore, this study explores the characteristics of streaming platforms, which provide online content. In addition, the concept of service is analyzed for purposes of ISS application and, also, the rule of tax incidence. It was considered the global context in which this discussion is inserted and the challenges that technological evolution brings to society.

Keywords: Tax Law. Service Concept. Service provision. Streaming. Tax incidence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO **9**
2. A TECNOLOGIA STREAMING **17**
2.1 Conceito e contextualização **17**
2.2 Natureza Jurídica do Streaming/Conceito de Serviço? **20**
3. Desafios da Economia Digital **28**
3.1 Panorama Internacional: Sistemas Tributários Estrangeiros e OCDE **28**
3.2 Impacto Concorrencial **34**
4. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: Breve Linear Histórico e Cenário Atual .. **42**
4.1 Noções gerais e Competência tributária **42**
4.2 Conflito de Competência e Guerra Fiscal **46**
4.3 ISS e a LC 157/2016 ..... **49**
CONCLUSÃO **56**
REFERÊNCIAS **58**

1 INTRODUÇÃO

Em setembro de 2018, o *Youtube*, maior serviço gratuito de streaming de vídeos, trouxe ao mercado brasileiro uma versão Premium[1], alterando a sua dinâmica de funcionamento, com o fornecimento de diversas novas ferramentas e conteúdos exclusivos. A alteração não parou por aí, pois as novas ferramentas seriam disponibilizadas apenas para os usuários que se dispusessem a pagar uma mensalidade pelos novos serviços.

A cobrança por serviços de streaming não era uma novidade. No momento da implantação da versão Premium do Youtube, vários sites e aplicativos ofereciam diversos conteúdos mediante assinatura. Os exemplos mais conhecidos são o *Spotify e a* Apple Music, para o fornecimento de música, a *Netflix*, para filmes e séries, e o *Kindle unlimited*, para o fornecimento de livros e revistas.

Em um contexto em que diversos países do mundo adotaram estratégias para a restrição da locomoção de pessoas em seu território para lidar com a expansão do COVID-19, como, por exemplo, a medida de isolamento social, o consumo desses serviços de mídias digitais em escala mundial aumentou 15%, de acordo com uma pesquisa sobre comportamento do consumidor realizada pela Nielsen[2].

No Brasil, a situação não foi diferente. Uma pesquisa realizada pelo Grupo Consumoteca indicou que o serviço de streaming *Globosatplay*, por exemplo, havia registrado uma alta de 151% de assinantes no primeiro semestre de 2020[3], se comparado com o mesmo período do ano anterior. Mas, afinal, o que é o serviço de streaming?

O streaming consiste em um serviço de transmissão de mídias em um formato digital. Em geral, bens que eram encontrados em outros formatos, como livros, filmes e músicas, são

---

[1] GUSMÃO, Gustavo. YouTube Music e Premium chegam ao Brasil no lugar do YouTube Red. Olhar Digital, 25 de set. de 2018. Disponível em https://olhardigital.com.br/noticia/youtube-music-chega-ao-brasil-por-xx-reais-ao-mes/78680. Acesso em 15 out 2019.

[2] COVID-19: Tracking the impacto n FMCG retail and media. Nielsen, 16 de mar. de 2020. Disponível em https://www.nielsen.com/covid-19 Acesso em 03/07/2020.

[3] VELOSO, Ana Clara; TONDO, Stephanie. Com pandemia e novos hábitos, 2020 se torna o ano do streaming no Brasil. Extra, 27 de set. de 2020. https://extra.globo.com/noticias/economia/com-pandemia-novos-habitos-2020-se-torna-ano-do-streaming-no-brasil-rv1-1-24660806.html. Acesso: 30 de set. 2020.

disponibilizados ao vivo (*broadcast*) ou sob demanda (*on demand*), através de uma conexão de internet.

Como diversos outros serviços, o streaming é fruto da chamada Economia Digital, uma tendência que, através da inserção da tecnologia na sociedade e economia, vem transformando as relações de trabalho, consumo e compartilhamento. A Economia Digital já é realidade no dia-a-dia do cidadão, segundo um estudo conduzido pela Accenture Research and Oxford Economics[4], a economia digital representou 21% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro no ano de 2015, o equivalente a 371 bilhões de dólares. Apesar de sua saliência, porém, a Economia Digital ainda é, em geral, ignorada pelas normas do direito tributário.

Tamanho é o impacto da Economia Digital na sociedade em escala mundial, que a mesma está se tornando rapidamente o padrão vigente e não mais um ramo da economia tradicional, já que a inovação trazida por essa "tendência" não se resume ao uso de livros digitais, mas alcança também a robotização através de sua integração nas tarefas diárias[5], como os softwares de gestão com a tecnologia do *blockchain*. Um exemplo disso são as emissões de documentos oficiais, que antes só eram possíveis através de procedimentos burocráticos em papéis oficiais por órgãos autorizados[6].

Nem mesmo o Poder Judiciário ficou imune às inovações trazidas por setores da Economia Digital. Desde 2018, o Supremo Tribunal Federal implementa elementos de robotização e inteligência artificial para conferir maior eficácia na tramitação de processos[7], e o aumento na utilização parece ser uma das prioridades da gestão do ministro Luiz Fux, recém-

---

[4] KNICKREHM, Mark; BERTHON, Bruno; DAUGHERTY, Paul. Accenture Strategy. Digital disruption: The growth multiplier, 2016. p. 3. Disponível em: https://www.accenture.com/_acnmedia/PDF-14/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier-Brazil.pdf. Acesso em 10 de jul. 2020

[5] RICHTER, Diogo Kastrup. O streaming e a tributação 4.0: Desenvolvimento tecnológico. Jota, 5 de ago. de 2018. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-streaming-e-a-tributacao-4-0-05082018. Acesso em 28 nov 2019.

[6] A tecnologia consiste em um banco de dados compartilhado no qual ficam armazenadas as informações referentes à determinadas operações que podem ser acessadas de forma remota. Nesse banco de dados é possível acompanhar as transações e seguir seus desdobramentos com detalhes, como assinatura do responsável e data do registro. A garantia da segurança dos dados ali memorizados se dá pela característica de inviolabilidade das informações, que não podem ser alteradas ou excluídas.

[7] NOTÍCIAS STF. Inteligência artificial vai agilizar a tramitação de processo no STF, 30 de maio de 2018. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=380038. Acesso: 21 de set. 2020

empossado na presidência do Tribunal. Essa convergência de tecnologias trabalha para o rápido avanço da revolução da economia digital[8].

As inovações tecnológicas provenientes da era digital vêm sendo discutidas pela doutrina constantemente[9]. No que toca especificamente ao direito tributário, os autores buscam analisar como tais mudanças seriam recebidas pelas regras já existentes, quais são as acomodações necessárias e também sobre sua efetiva implementação.

Dentre essas discussões, um ponto que é continuamente ressaltado é o caráter efêmero das relações que estão sendo constituídas a partir dessa transformação. Tal característica dificulta (ainda mais) a tarefa do Estado de regularizá-las, já que as mudanças são demasiadas dinâmicas para que o atual ordenamento tributário brasileiro seja capaz de acompanhá-las.

Um cenário que ilustra essa dificuldade é a venda de bens intangíveis, que nunca serão materializados, comercializados a partir de terminais não-corpóreos, como são os ambientes de nuvens digitais. Como enquadrar esses tipos de negociações com os princípios do direito tributário como territorialidade? Outro exemplo são os cursos *on-line*, a partir de plataformas que não são localizáveis para fins de incidência do ISS, já que este tem como regra geral para caracterização do elemento espacial do tributo o município em que está localizado o estabelecimento do prestador do serviço[10].

---

[8] G. LAB. Inteligência artificial pode ajudar a reduzir conflitos no STF. O Globo economia, 8 de jul. de 2020. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/inteligencia-artificial-pode-ajudar-reduzir-conflitos-no-stf-1-24520012. Acesso: 21 de set. 2020.

[9] Um sinal é a extensa produção recente sobre o tema. Em consulta ao site Google Acadêmico, nota-se que várias publicações, como livros e artigos em revistas, foram organizadas para debater o tema, e toda produção se concentra, sobretudo, nos anos de 2019 e 2020.

[10] Para melhor compreensão, trecho do Curso de Direito tributário, nas palavras de Calmon: "Outra fonte de controvérsia será o local da prestação. Inovando a matéria, dispõe a Lei Complementar nº 116/2003 que a regra é pagar o ISS no local do estabelecimento (matriz, filial, sucursal, agência etc., bastando se constituir uma unidade funcional), conceito assim enunciado pelo próprio diploma em seu art. 4º: "Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas." Inobstante, dados serviços, e logo a Lei Complementar nº 116/2003 os enumera em seu art. 3º, obrigam os prestadores a pagar o ISS à municipalidade onde estão sendo prestados. O primeiro critério é em razão da pessoa (local do estabelecimento do prestador). O segundo é em razão do ato (local da prestação). O STJ havia colocado em crise a noção de que, salvo as exceções previstas no Decreto-Lei nº 406/68, pagava-se o ISS no local da sede do prestador. O novel diploma procura racionalizar a controvérsia, operando uma divisão de critérios, por serviços." *In:* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 668.

Além disso, considerando as regras de anterioridade, pensando na criação de um tributo específico para isso, o fisco teria que esperar até o exercício seguinte para efetuar a justa cobrança do mesmo.

Tendo em vista a rapidez da mudança nesse novo contexto, no ano seguinte a estrutura da organização poderia ter alterado sua estrutura de tal forma que já não mais caberia a incidência do referido imposto, ou, em um caso ainda mais extremo, é possível que até mesmo o serviço em si deixe de existir. Um exemplo ilustrativo ocorreu durante o ano. Em abril, o serviço de streaming *Quibi* chegou ao Brasil, oferecendo vídeos curtos como conteúdo[11].

Contudo, seis meses depois o serviço foi encerrado, após o fracasso nas vendas[12].Ou seja, a previsibilidade conferida pela anterioridade, quando aplicada a serviços que facilmente alteram a sua forma de prestação, acaba por tornar mais difícil a incidência do tributo.

Guilherme Dourado Aragão Sá Araújo[13], por exemplo, destaca que:

> Em decorrência da nova feição das relações interpessoais, proporcionada pela guinada "ciber-física", surge mais um repto ao Direito. Uma vez que competem à Ciência Jurídica o estudo e a harmonização das relações sociais, o limiar da nova tecnologia, tendente a revolucionar a maneira pela qual essas relações se desenvolvem, oferece grandes desafios no que diz respeito à acomodação da ordem jurídica vigente aos novos fatos sociais.
> Quando todos podem ser fornecedores e consumidores, os tradicionais polos das relações consumeristas tornam-se indefinidos, ofuscam-se. A fluidez dessa nova ordem social – complexa e espontânea – desafia a rigidez do sistema jurídico preestabelecido.

Também nesse sentido, Gustavo Brigagão, argumenta que atualizar a legislação para os novos moldes não seria suficiente.

---

[11] TRAMONTINA, Mariana. Quibi: mais um serviço de streaming de filmes e séries chegou; vale a pena? Uol, 7 de abr. de 2020. Disponível em: https://entretenimento.uol.com.br/noticias/redacao/2020/04/07/quibi-mais-um-servico-de-streaming-para-celular-e-vale-a-pena.htm. Acesso: 24. out. 2020

[12]SANTINO, Renato. Uma crônica do fracasso: como serviço de streaming Quibi fechou em apenas 6 meses. Olhar Digital, 21 de out. de 2020. Disponível em: https://olhardigital.com.br/noticia/uma-cronica-do-fracasso-como-o-servico-de-streaming-quibi-fechou-em-apenas-6-meses/109096. Acesso em: 24.out.2020

[13] ARAUJO, Guilherme D. A. S. Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise Econômica da Destruição Criativa da Economia Disruptiva. *In:* ECONOMIC ANALYSIS OF LAW REVIEW, 2018. p. 136.

> A economia digital provavelmente se tornará a própria economia, de forma que será simplesmente impossível segregá-la das demais. Impõem-se a adaptação da legislação tributária de forma que essas transações recebam o mesmo tratamento fiscal das operações "não virtuais". Diante disso, pergunta-se o leitor: no caso brasileiro, seria suficiente a mera adaptação das normas vigentes na nossa legislação interna para determinar a que incidências tributárias estariam sujeitas essas novas tecnologias? Parece-me que não, até mesmo porque o nosso sistema tributário está fundado no princípio da estrita legalidade.[14]

Diante disso, o que se figura é um vácuo de tributação, no qual, por um lado, há a geração de riqueza, mas, por outro, não há a ocorrência de um fato gerador à luz da legislação, visto que, em geral, o regime jurídico não se encaixa ao caso concreto.

Cabe ressaltar que esse cenário não é exclusividade brasileira, já que a Economia Digital se trata de uma tendência mundial. De acordo com Wolfgang Schön (2017) em seu artigo "Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy"[15], tanto a academia quanto as instituições europeias estão se pronunciando a respeito da necessidade da atualização do sistema tributário internacional, já que segundo eles, o ordenamento em seu formato atual é incapaz de acompanhar mudanças tão dinâmicas.

Posto isso, fica claro que o Direito Tributário Brasileiro enfrenta novos desafios trazidos por essa recente realidade. Em primeiro lugar, podemos citar a rigidez do sistema legal brasileiro, que é demonstrada através da vedação da utilização de analogia para cobrança de tributo que não esteja expressamente disposto em lei (Art. 108 do CNT), como bem destaca Gustavo Brigagão[16], ou mesmo a discussão sobre a compatibilidade ou não da ideia de tipicidade aberta com o princípio da legalidade.[17]

---

[14] BRIGAGÃO, Gustavo. Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias. Consultor jurídico, 29 de ago. de 2018. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias#author. Acesso em 16 nov. 2019.

[15] SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 21de dez. de 2017. p 1.

[16] BRIGAGÃO, Gustavo. Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias. *op. cit.*

[17] LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos "Indeterminados" e Cláusulas Gerais. Revista Direito Tributário Atual, ano 37, n.43, p. 356-385, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Raphael-Lavez.pdf. Acesso em: 06 de jul. de 2020.

Além disso, Vanessa Bulara[18] cita a dificuldade do ordenamento tributário de classificar a natureza jurídica de operações financeiras – ainda aquelas que ocorriam na economia padrão. Essa circunstância teria se tornado ainda mais sensível com o advento da era digital.

A dificuldade com tais tecnologias não se reflete, entretanto, nos diversos mecanismos de fiscalização. Na verdade, o que se vê no Brasil é o completo oposto, isto é, há uma tendência de um uso cada vez mais recorrente de mecanismos digitais para facilitar a arrecadação, já que eles oferecem respostas quase que imediatas às demandas da administração tributária[19].

Neste campo, portanto, o país expande cada vez a utilização de inteligência artificial, fazendo da evolução tecnológica sua importante aliada. Contudo, essa lógica não tem sido aplicada no sistema tributário brasileiro no que tange à acomodação dos tributos às novas formas de negócio, deixando-os obsoletos. Isto é, as novas tecnologias são utilizadas no Brasil para a fiscalização e a arrecadação dos tributos tradicionais em relação aos fatos geradores "consolidados", mas pouco se notou em relação à tributação dos novos serviços que decorrem dessas tecnologias.

Para tentar lidar com os desafios acima citados, e os vários outros colocados pela ascensão da economia digital, foi publicada em 2016 a Lei Complementar nº 157. Esta lei incluiu o subitem 1.09 na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). O novo dispositivo disciplina a incidência do ISSQN na: "Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).".

A partir da promulgação da lei, portanto, a atividade praticada pelas plataformas de streaming foi considerada, pelo direito tributário brasileiro, um serviço – e, mais que isso, um

---

[18] BULARA, Vanessa. Economia digital: impactos tributárias e de comércio exterior. Digital Economy: Tax and International Trade Implications. Available at SSRN 3309605, 2018.

[19] Fala-se, inclusive, de uma tributação através de inteligência artificial, capaz de arrecadar e fiscalizar o imposto, o chamado robotax. ZILVETI, Fernando Aurelio. As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação. Revista Direito Tributário Atual, ano 37, n.43, p. 484-500, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/as-repercussoes-da-inteligencia-artificial-na-teoria-da-tributacao/. Acesso em: 06 de jul. de 2020.

serviço tributável –, ou seja, uma obrigação de fazer. Por causa disso, a referida alteração legal recebeu diversas críticas por parte da doutrina, que considerava a natureza jurídica da atividade praticada pelas plataformas de streaming como uma obrigação de dar. Com isso, essa parcela da doutrina viu a Lei Complementar nº 157 como inconstitucional, já que a aplicação do fato gerador do ISSQN seria possível apenas na obrigação de fazer.

Por outro lado, há uma parcela da doutrina, como cita Luis Vatari[20], que rejeita a possibilidade de aplicação do ICMS, visto que os streamings são considerados serviços de valor adicionado que acrescentam, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, o conceito de serviço de valor agregado e telecomunicações estão definidos na Lei 9.472/97, em seu artigo 60 e 61, e não se confundem, já que apenas neste último existe a hipótese de incidência desse imposto.

A partir dessa análise, é possível perceber que o cenário ainda é de insegurança. Entretanto, um ponto de convergência entre a doutrina é o reconhecimento da necessária atualização do direito posto para que esse seja capaz de acompanhar as mudanças na sociedade.

Como dito, a Lei Complementar nº 157/2016 agora possui em seu anexo único uma nova categoria de serviços, com o objetivo específico de evitar a evasão de base fiscal em hipóteses com serviços de streaming, campo muito próspero como apontado previamente. Daí, o objetivo do trabalho é verificar se o regime conferido pelo direito tributário brasileiro ao serviço de streaming é adequado. Com esse objetivo, a pergunta que o trabalho busca responder é: “como o sistema tributário brasileiro lida com as atividades de streaming?”.

Para tanto, o trabalho será organizado da seguinte forma. A introdução trouxe uma contextualização e comprovou a relevância do tema.

O primeiro capítulo se debruçará sobre a tecnologia do streaming: seu aspecto histórico, seu conceito e sua natureza jurídica, elementos esses fundamentais para a compreensão de uma nova tecnologia.

---

[20] VATARI, Luis Claudio Yukio. Conflito de Competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital. 2016. Dissertação (Mestrado em Concentração de Direito Tributário e de Negócios) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. p. 63.

O segundo capítulo tratará a respeito de assuntos correlatos ao tratamento tributário de streaming no Brasil. Sendo eles o a pesquisa exploratória do posicionamento adotado por sistemas jurídicos estrangeiros no campo tributário sobre os serviços de streaming e os efeitos concorrenciais que esse cenário de confusão tributária traz ao ambiente econômico brasileiro.

Posteriormente, um capítulo será dedicado a tributação do streaming no Brasil. O foco desse capítulo será a compreensão de noções básicas relativos aos pontos mais importantes do direito tributário brasileiro, além de sua mutação histórica. Nesse mesmo capítulo serão tratados os aspectos de competência tributária e guerra fiscal e como ambos se aplicam aos produtos da economia digital, em especial, aos serviços de streaming. Finalmente, serão tratados os conceitos de ISS e as alterações que a Lei 157/2016 trouxe ao regime aplicado até então.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais, no qual será exposto de maneira breve tudo que foi demonstrado ao longo dos capítulos e a conclusão que foi alcançada.

Por se tratar de um trabalho eminentemente normativo, que busca investigar se o ordenamento jurídico-tributário brasileiro consegue lidar com o surgimento de novos serviços e tecnologias, a formulação de uma hipótese seria prescindível.

Todavia, o trabalho ganha em organização se uma hipótese for formulada, ainda que não se trata tecnicamente de uma hipótese. No presente trabalho, a hipótese é a de que o atual sistema tributário brasileiro não tem capacidade para incidir sobre os serviços de streaming.

2. A TECNOLOGIA STREAMING

2.1 Conceito e contextualização

Nos últimos 10 anos, houve uma enorme popularização dos serviços de streaming. Tal evolução tecnológica permite a transmissão temporária de diferentes tipos de dados, possibilitando o acesso desde filmes até transmissão de jogos ou reuniões. Esses avanços tecnológicos, que alteram a sociedade em sua forma de consumo e produção, fazem parte da chamada "Quarta Revolução Industrial" ou "Revolução 4.0", conceito desenvolvido pelo economista Klaus Schwab que previu que a integração das inovações tecnológicas mudaria radicalmente a forma como vivemos.

Ainda que segundo Schwab, "A palavra revolução denota mudança abrupta e radical. Em nossa história, as revoluções têm ocorrido quando novas tecnologias e novas formas de perceber o mundo desencadeiam uma alteração profunda nas estruturas sociais"[21]. Apesar da noção de rompimento apresentada pelo autor, essas mudanças já ocorrem e não houve uma ruptura completa com a realidade anterior, mas sim uma alteração simultânea, gerando uma integração entre novas tecnologias e o dia-a-dia da população.

Diversos novos modelos de negócios surgiram com o avanço das tecnologias, inclusive o streaming (ou fluxo de mídia em português), que teve seu desenvolvimento iniciado na década de 1920 por meio de uma criação patenteada por George O. Squier que distribuía os sinais através de linha elétrica.

Apesar de um início lento, houve um salto a partir dos anos 90 com a popularização do acesso aos computadores. Atualmente, a transmissão é feita através de uma rede de computadores conectados por meio de internet chamada de Content Delivery Network ou, em português, Rede de Distribuição de Conteúdo.

Cabe ressaltar que ainda que o termo "popularização" seja amplamente utilizado e que a internet tenha se difundido rapidamente, um estudo apontou que em 2019 quase metade da população mundial não tinha acesso a esse recurso, conforme pesquisa feita pela Broadband

[21] SCHWAB, Klaus. A quarta revolução industrial. Edipro, 2019. p.21.

Commission, grupo das Nações Unidas[22]. Sendo assim, ainda que a referida tecnologia tenha sido bem difundida e que o número de assinantes de serviços digitais cresça a cada dia, é importante que seja observado que há um recorte de classe, visto que ela ainda é inacessível para muitos.

Para viabilizar a distribuição de conteúdo multimídia, as empresas atuantes no meio de fluxo de mídia, adquirem os direitos de transmissão de um determinado conteúdo, os armazenam em um servidor e os disponibilizam através de uma conexão de internet, em regra com a contrapartida de pagamento de uma mensalidade. Exemplificando com o caso da *Netflix*, a empresa compra os direitos de transmissão de uma determinada série ou filme – apesar de, nos últimos tempos, não ser de todo incomum que a própria empresa financie a produção de tais conteúdos –, armazena os vídeos em seus servidores e, em seguida, disponibiliza o conteúdo em sua plataforma, para que os usuários tenham acesso ao vídeo.

O streaming pode ser ao vivo (*broadcast*) ou sob demanda (*on demand*), sendo o primeiro uma transmissão ao vivo mediante conexão e o segundo o a transmissão sob demanda permite que o usuário armazene o conteúdo no servidor, sem download em ambos os casos[23].

O serviço permite que o acesso seja feito por diversos assinantes ao mesmo tempo, a partir de diferentes dispositivos em qualquer lugar do mundo. Exemplo do primeiro tipo é fornecido pelo Youtube, com a transmissão de diversas *lives*, gratuitas ou pagas. O streaming sob demanda pode ser exemplificado pelo próprio *Netflix*, que disponibiliza diversos conteúdos, e o usuário escolhe o que, o quando, e também o quanto deseja assistir em cada momento.

Mais uma noção importante nesse tema, muito citada pelos estudiosos é a convergência de tais tecnologias e sua incorporação nos mais diversos campos de comunicação e produção da chamada de Economia Digital. Segundo Piconez, não existe uma definição estrita para o que

---

[22] VALENTE, Jonas. Quase metade do planeta ainda não tem acesso à internet, aponta estudo. Agência Brasil, 28 de set. de 2019. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-09/quase-metade-do-planeta-ainda-nao-tem-acesso-internet-aponta-estudo Acesso em 10 maio 2020.

[23] Ainda que alguns serviços de streaming ofereçam o download, os conteúdos ficam armazenados dentro do próprio programa apenas por tempo determinado, sem alterar a propriedade da empresa para o consumidor final, mantendo o caráter de acesso. A Netflix, especificamente, destaca em seu “termos e usos” tal procedimento.

é chamado de Economia Digital, mas sim uma convergência de aspectos que a caracteriza, quais sejam: mobilidade, efeitos de rede e uso das informações.[24]

> Mobilidade: a economia digital possibilita maior mobilidade, em especial por conta da importância dos intangíveis. Os direitos associados são facilmente transmitidos para outras jurisdições (em especial as de baixa tributação), o que permite uma redução de custos transacionais, maior competitividade com relação a mercados locais e facilidade no intercâmbio de produtos;
> Efeitos de rede: a massificação do acesso em rede permitiu a criação de modelos de negócios multifacetados, em que grandes grupos de pessoas interagem em plataformas, reduzindo custos marginais de produtos e preços, e isso traz aspectos positivos e negativos. Por exemplo, como aspectos positivos, podemos destacar as plataformas de mídia e a integração dos sistemas de pagamentos, e, como negativos, a violação de privacidade dos consumidores e o excesso de propaganda em plataformas digitais gratuitas; e
> Uso das informações: a informação como bem de valor é uma característica fundamental da economia digital. A grande capacidade de coleta, de armazenamento e de tratamento de informações sobre clientes e hábitos de consumo geraram o conceito de "big data" que pode agregar valor tanto no âmbito privado quanto o público, mudando a forma como determinados negócios geram valor.

A economia digital proporcionou, em um primeiro momento, facilidade na aquisição de bens já existentes e evoluiu até o ponto de comercializar ativos que nunca serão materializados, como o caso de transmissão de mídias através de computadores.

Um exemplo que ilustra essa tendência é o caso da Amazon, empresa atualmente avaliada em US$ 220,8 bi e considerada em 2020 a marca mais valiosa pela consultoria Brand Finance[25]. A companhia foi criada em 1994 como um comércio exclusivamente *on-line* de livros e CDs, expandindo seu negócio para o modelo de *marketplace*[26] em 2000, passando, então, a comercializar produtos de terceiros. Nesse primeiro momento, a empresa se estabilizou no mercado ao fortalecer sua marca com rapidez na entrega e facilidades como o "compra com um click". Em 2005, passou a disponibilizar filmes e séries em sua plataforma de streaming através

---

[24] PICONEZ, Matheus. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. *In:* MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato, MAITTO, Ricardo (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

[25] BRAND FINANCE. The World's Most Valuable Brand – Amazon Breaks $200 Billion Mark. 22 de jan. de 2010. Disponível em: https://brandfinance.com/news/press-releases/the-worlds-most-valuable-brand--amazon-breaks-200-billion-mark/. Acesso em 10 set 2020.

[26] O *marketplace* é uma forma de venda na qual empresas terceiras se cadastram em uma plataforma (nesse caso o site da Amazon) para divulgar e vender seus produtos utilizando o alcance desta plataforma, também conhecido como sistema de vitrine.

da assinatura do serviço “Amazon Prime” e se consolidou como líder em vendas de livros digitais e físicos[27].

No Brasil, a trajetória da empresa seguiu o mesmo ritmo, primeiro com a comercialização de livros digitais pelo serviço Kindle. Dois anos depois com a implantação de um e-commerce voltado apenas para livros físicos. Apenas recentemente a empresa expandiu seu e-commerce para vários tipos de produtos e, finalmente, lançou o serviço de streaming de vídeos, que também é fornecido em conjunto com os serviços de streaming de livros e vantagens na aquisição de produtos no e-commerce. Com esse breve relato, resta claro que a empresa, pioneira na área de *e-commerce*, comprova a linearidade mencionada acima, tendo iniciado seu negócio facilitando a aquisição de bens corpóreos e negociando atualmente ativos intangíveis.

Concluindo, o avanço da internet trouxe diversas inovações para a rotina da sociedade. O streaming ou fluxo de mídia, objeto desse trabalho, é a tecnologia que permite que o usuário acesse o conteúdo desejado sem fazer o armazenamento permanente do material através de download.

A compreensão de tal conceito importa, visto que o cerne da discussão da tributação desse serviço no Brasil se concentra principalmente na compreensão de seus pilares para a correta tributação, considerando territorialidade, limite de tributar e, especialmente, a natureza jurídica da contratação desse serviço.

2.2 Natureza Jurídica do Streaming/Conceito de Serviço?

A sociedade está atravessando um momento de mudanças devido às inovações trazidas pela Quarta Revolução Industrial, criando assim, novos campos de pesquisa. Essas alterações compulsórias no cotidiano nacional e internacional impactam, consequentemente, o direito e mais especificamente o direito tributário.

[27] CABRAL, Isabela. Amazon é a marca mais valiosa do mundo: veja oito curiosidades sobre a empresa. Tech Tudo, 12 de jun de 2019. Disponível em: https://www.techtudo.com.br/listas/2019/06/amazon-e-a-marca-mais-valiosa-do-mundo-veja-oito-curiosidades-sobre-a-empresa.ghtml. Acesso em 10 set 2020.

A partir da disseminação da tecnologia, surgiu nas empresas um interesse em investir nesse novo campo de negócios. Tais companhias ficaram conhecidas como provedoras de "streaming services", termo que foi traduzido para "serviços de streaming" no Brasil.

Como o título do objeto tributável expressamente trouxe a palavra "serviço". A tendência natural, a partir da adoção do nome "serviços de streaming" seria considerar a natureza da atividade como um "serviço". Isto é, do nome atribuído decorreria que a natureza jurídica do streaming seria de serviço.

A discussão não é meramente conceitual, mas tem consequências para a operacionalização do direito tributário, com a definição correta do tributo que irá incidir. Isto é, se chegarmos à conclusão de que a natureza jurídica do streaming é a de um serviço, daí decorrerá a aplicação de um tipo de imposto. Por outro lado, se a conclusão da análise for a de que o streaming configura uma obrigação de dar, a consequência será a aplicação de outro imposto, que incide sobre a transmissão de bens ou mercadorias.

Como a palavra "streaming services" foi traduzida como "serviços de streaming" no Brasil, rapidamente surgiu a ideia precipitada de que o tributo aplicável seria o ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme alertam Cabral e Vieira[28] Explica-se.

Diferente de outros países, a Constituição brasileira traçou contornos bem definidos do Direito Tributário ao estabelecer em seus diversos artigos os princípios e regras específicas atinentes a este campo. Considerando o aspecto rígido da Constituição, as definições trazidas pela mesma constituem um verdadeiro limite intransponível para o legislador infraconstitucional.

A respeito esse tópico, destaca-se o ponto de vista de Calmon:

> A Constituição de 88, que apropria em prol dos municípios todos os serviços (de qualquer natureza) não compreendidos no art. 155, II. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município (...)

[28] VIEIRA, Andrey; CABRAL, Ana Clara. A Inconstitucionalidade da Tributação das Plataformas de Streaming à Luz da Lei Complementar nº 157/2016. Encontro de Pesquisas Judiciárias. Alagoas, *[S.I, s.n]*, 2017. p. 169.

> Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em "serviços definidos em lei complementar", não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF). Nesse caso, conviria que a lista fosse exemplificativa (numerus apertus) para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do município. (p. 433 e 435)[29]

Faz-se necessário, portanto, compreender o sentido da palavra serviço nesse contexto e a diferenciação de seu conceito quando empregado em seu aspecto jurídico (civilista) e econômico. Para tal, devemos nos debruçar, primeiramente, no próprio texto legal do Código Tributário Nacional que traz em seu art. 109 que "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários" e art. 110:

> Art. 10. 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.

Sendo assim, cabe ao intérprete buscar sentido para os conceitos no direito privado e aplicá-lo sem expansão da definição encontrada, prezando por uma interpretação literal que associa o Direito Tributário ao Direito Privado.

A doutrina civilista[30] define serviço como "obrigação de fazer ou não fazer", com sentido de desempenho ou não desempenho de certa atividade, dando destaque ao fazer humano, em oposição à ideia de "obrigação de dar", mais ligada à noção de transmissão de posse ou propriedade.[31]

---

[29] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. *op. cit.*, p. 433 e 435.

[30] No capítulo chamado "Conceito de prestação como obrigação de fazer" o autor reuniu grandes nomes da doutrina como Geraldo Ataliba, Marçal Justen Filho, Orlando Gomes, Maria Helena Diniz e outros. CASQUET, Pedro. O conceito de serviço e a constituição brasileira. São Paulo: Almedina, 2019.

[31] Para melhor compreensão, nas palavras de Barreto: "Com o advento do Código Civil de 1916, cujo artigo 1.216 dispunha que "toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição", a doutrina se debruçou sobre o conceito de serviço. Contrapondo-o com a definição do conceito de locação de coisas inserto no art. 1.188 do mesmo Código ("na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição"), concluiu que o serviço tem como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a da obrigação de dar. Pode-se dizer, assim, que o conceito constitucional de serviço – cujo núcleo é, e só pode ser, uma obrigação de fazer – advém do Direito Civil. (...) Vale registrar que disposições de idêntico teor ao dos arts. 1.188 e 1.216 do Código Civil de 1916 estão contidas nos arts. 565 e 594 do Código Civil de 2002, de modo que o sentido atribuído pelos juristas ao signo serviços no passado permanece intocável nos dias atuais.". BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2014. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf. Acesso em 1 de jul. de 2020.

Além disso, a autora Simone Costa Barreto ainda traz uma síntese dos componentes que os serviços precisam ter para fins de incidência do ISS, sendo eles "(i) possuir conteúdo econômico; (ii) ser prestado para terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com fito de remuneração; (v) sob regime de direito privado; e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios."

Contudo, torna-se cada vez mais nítido que o clássico conceito jurídico de serviço não atende mais o legislador brasileiro para efeitos tributários, já que esta definição restringe demasiadamente o termo de "serviço", resultando, por sua vez, na diminuição do campo de aplicação do ISS, especialmente no que tange os mercados digitais.

É importante afirmar, mais uma vez, que essa restrição da ideia de "serviço" pode ter inúmeras consequências práticas. Em primeiro lugar, é possível que certos serviços simplesmente não se sujeitem a qualquer tipo de tributação, o que seria o extremo mais grave. De outro lado, seria possível que existisse uma disputa sobre qual seria o tributo incidente, o que, nesse caso específico, de disputa entre o ISSQN e o ICMS, em última medida, teríamos um conflito federativo, na medida em que o ISSQN é de competência dos municípios, ao passo que o ICMS é de competência dos Estados. Dada a amplitude e o desenvolvimento dos serviços de streaming, como destacado na introdução, é possível especular que essa fonte de recursos pode ser essencial para garantir o financiamento dos serviços prestados por municípios e estados.

A respeito do conceito econômico de prestação de serviços, Jorge[32] destaca a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, em "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", utilizada pelo Min. Carlos Velloso em seu voto no RE nº 116.121-3/SP, sendo ela, em um breve resumo: a conceituação econômica do referido item se mostra muito mais abrangente quando comparada ao seu par civilista. Nesse caso, a prestação de serviço se dá com a circulação econômica de um bem imaterial, que inclui, mas não se limita à prestação de serviços.[33]

---

[32] JORGE, Nayanni Enelly Vieira. Tributação da Netflix no Brasil: Incidência do ISS sobre Streaming e a (In) Constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

[33] "E mais adiante, leciona o mestre: conceito econômico de "prestação de serviços" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é

Fato é que o Supremo Tribunal Federal (STF), utilizou o conceito civilista durante muitos anos em seus julgados.

Em 2016, no entanto, o tribunal conferiu uma nova interpretação à ideia de serviço, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR em sede de Repercussão Geral, no qual decidiu que a prestação de serviço se caracteriza pelo "oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador". É importante conferir, nesse sentido, trechos da ementa do acórdão que cuidam especificamente do tema da definição de "serviço":

> (...)
> 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo "serviço", que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.
> (...)
> 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.
> (...)

---

conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais)" *In*: BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 116.121/SP. Relator: Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, 11 de out. de 2020, DJ 25 de maio de 2001. Disponível em: Acesso em: 3 jun. 2020.

> 15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

Ou seja, o STF passou a considerar serviço qualquer utilidade obtida através do exercício de atividades desde que a oferta seja feita com habitualidade e finalidade de lucro, independentemente de sua entrega. Abandonou-se, assim, como bem destacado no item "15" do acórdão, um conceito estritamente civilista, de acordo com o qual a natureza jurídica da obrigação civil objeto da tributação seria determinante para a definição do tributo incidente.

Porém, como dito, esse caminho jurisprudencial é tortuoso. Nesse sentido, Daniel Szelbracikowski[34] em seu artigo "Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária" faz um importante mapeamento dos conceitos de serviço utilizados pelo STF ao passar dos anos, sendo:

Em 1987, através do julgamento do RE 112947[35], relatado pelo Min. Carlos Madeira, que tratava sobre a locação de guindaste, o Tribunal recorreu ao conceito civilista para atribuir uma definição ao termo "serviço".[36] Na referida ocasião, foi considerado que incidia o ISS naqueles casos de aluguel para prestação de serviço, desconstituindo, assim, a hipótese de locação pura. Vale ressaltar que tal decisão foi proferida antes da promulgação da Constituição de 1988, que fez importantes alterações no sistema tributário nacional.

---

[34] SZELBRACIKOWSKI, Daniel. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. Consultor Jurídico, 20 de jan. de 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria. Acesso em 1 jun. 2020.

[35] BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma) Recurso extraordinário 112947/SP. Relator: Min. Carlos Madeira, 19 de jun. de 1987, DJ 7 de ago. de 1987 EMENT VOL – 01468, p. 784. Disponível em: https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/293215/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-112947-rj-1998-0076177-2. Acesso em: 04 jun. 2020.

[36] Para melhor entendimento, cabe a cópia: "ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, utilis causa, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços." *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma), Recurso Extraordinário 112947/SP. Relator: Min. Carlos Madeira, 19 de jun. de 1987. DJ 7 de ago de 1987 EMENT VOL – 01468-04, p. 784. Grifo do autor. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557. Acesso em 04 jun. 2020.

Mais de dez anos depois, em 2000, no julgamento RE 116.121, a respeito da incidência de ISSQN sobre os contratos de arrendamento mercantil ("10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring)", houve uma mudança no posicionamento do STF que passou a considerar a definição civilista de serviço e entendeu pela não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. A ementa do caso revela a absoluta disparidade entre o entendimento adotado na ocasião e o que foi decidido anos depois no Recurso Extraordinário nº 651.703/PR:

> Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001)

Em 2009, o conceito civilista começou a ser posto de lado, no RE 547.245, que também tratou sobre a tributação de operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro), na ocasião, as regras foram interpretadas de uma forma mais flexível. Ao analisar a questão, entendeu-se que no contrato de leasing a característica principal é o financiamento, incidindo, assim, o ISS.[37]

No ano seguinte, após diversas decisões sobre a tributação de serviços de leasing, tendo as decisões atuado como precedentes, o Supremo Tribunal Federal editou da Súmula Vinculante nº 31, dispondo que: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".

Em resumo, o STF cimentou as discussões sobre o tema considerando que há incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro e sobre o lease-back, considerando que ambos preservam

---

[37]"No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back" *In*: BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 547245/SC. Relator: Min. Eros Grau, 2 de dez. de 2009, DJe 05 de mar. de 2010 EMENT VOL- 02392-04, p. 857. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc. Acesso em: 03 jun. 2020.

a ideia de serviço de financiamento, ao contrário do leasing operacional[38], que se trata de uma locação pura, hipótese afastada pelo teor da Súmula nº 31, não cabendo, assim, a incidência de ISSQN. Aqui, o que é importante destacar é que o mesmo "serviço" de leasing, em três acepções diferentes, foi analisado também em diversas oportunidades, e, em uma delas, apesar do nome atribuído ser de "serviço", entendeu que não se trataria de um serviço sujeito a incidência de ISSQN.

Por fim, a trajetória teve fim – até o momento –, com a decisão do Supremo Tribunal Federal no já citado Recurso Extraordinário nº 651.703/PR em sede Repercussão Geral. Como dito acima, nesse caso o tribunal trouxe uma nova interpretação e decidiu que a prestação de serviço se caracteriza pelo "oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador". Ou seja, o STF passou a considerar como serviço qualquer utilidade obtida através do exercício de atividades desde que haja a oferta seja feito com habitualidade e finalidade de lucro, independentemente de sua entrega.

Falando especificamente sobre fluxo de mídia, a dificuldade de definir sua natureza jurídica, gera, consequentemente, questionamentos a respeito do ente competente para instituir tributos a respeito de operações oriundas de relações criadas a partir da tecnologia.

[38] No arrendamento mercantil, paga-se um valor relativo a aquisição do bem além das parcelas pagas a título de locação. Já no lease-back, o antigo arrendatário vende o imóvel em que opera a uma arrendadora e firma com esta um contrato de leasing. Enquanto no leasing operacional, após a utilização do bem pelo prazo definido em contrato, a Arrendatária não tem condições especiais de pagamento e poderá exercer a faculdade de comprar o bem pelo valor de mercado. Nesse sentido, Paulsen traz também o entendimento do STJ "dentre as três modalidades de arrendamento mercantil, o leasing operacional caracteriza-se como locação, não se sujeitando ao ISS, mas que o leasing financeiro e o lease-back sujeitam-se ao imposto" *In:* PAULSEN, Leandro Curso de. Direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 621.

3. DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL

3.1 Panorama Internacional: Sistemas Tributários Estrangeiros e OCDE

Outra forma de analisar a tributação dos serviços da Economia Digital é investigar como os outros países têm lidado com a incidência dos tributos. O que se pretende aqui não é empreender um estudo amplo de direito comparado, o que exigiria não só analisar a legislação de tais países, mas também o contexto social e a operacionalização das regras e estruturas estatais, mas sim analisar de forma exploratória se outros sistemas tributários foram mobilizados para dar conta da nova realidade.

A partir da necessidade da obtenção de recursos, o Estado Fiscal (Steuerstaat) sucedeu o Estado Policial com o intuito de custear as atividades estatais, tornando o tributo a principal fonte de arrecadação. Nesse modelo, estabeleceu-se que cabia ao particular gerar riqueza e transferir parte de seus ganhos à administração pública à título de viabilizar a atuação da máquina pública. Com o advento da Revolução Francesa, a tributação passou a ser pautada pelo princípio da legalidade, ou seja, deixou-se de admitir o exercício indiscriminado do poder de tributar pelo Estado e passou a ser garantido ao contribuinte a sua limitação, através da instituição de normas gerais[39].

No Brasil a delimitação dos fundamentos do Direito Tributário foi feita através Constituição Federal, que cuida da indicação do ente competente para constituição, cobrança e administração dos tributos nela determinados, à exemplo de outros países de tradição jurídica romano-germânica que também utilizam sua Constituição para delinear (de forma muito mais sutil, diga-se de passagem), regras gerais do poder de tributar do Estado.

À título de comparação, podemos citar a estrutura geral do sistema tributário de três países: Alemanha, França e Estados Unidos. Todos os três participam da OCDE e tomaram medidas a respeito da tributação da economia digital a partir da resolução do BEPS - Action 1 de 2015.

---

[39] TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.. 520-523.

A Constituição alemã (Basic Law/Lei Fundamental), que diferente da carta brasileira de 1988, não detalha a estrutura do sistema tributário, traz apontamentos sobre o poder de tributação e regras da legalidade. Desta forma, a Constituição garante aos municípios autonomia fiscal, que inclui o direito de obter fontes tributárias com base na atividade econômica e o direito de apuração dessas alíquotas (art. 28); também dispõe a respeito de competência tributária ao distribuir poderes relativos à tributação entre estados e federação (art. 105); além disso trata a respeito da partilha das receitas obtidas entre os entes federativos (art. 107); e por fim, disciplina a administração dos impostos (art. 108).

Assim como a alemã, a Constituição francesa não se estende na elaboração de normas específicas sobre direito tributário, focando na disposição de regras gerais de poder de tributar e legalidade. Sendo assim, determina em seus artigos que serão estabelecidas através de lei infraconstitucional regras sobre base de cálculo, taxa e modalidades de cobrança dos impostos de todas as naturezas (art. 34). Também define que as comunidades territoriais, sendo regiões, departamentos e comunidades especiais ou fora do território francês tem o poder de definir a base fiscal e a alíquota de suas receitas e delas podem usufruir livremente (art. 72 – parte 2).

Sendo a mais sucinta Constituição do mundo, a dos Estados Unidos conta com apenas sete artigos e vinte e sete emendas e, assim como as duas citadas anteriormente, a Constituição também não define detalhadamente as regras de tributação. Não constam em seus artigos sequer princípios de direito tributário, nem mesmo regras a respeito de base de cálculo ou alíquotas. O constituinte estadunidense limitou-se a disciplinar o poder de tributar ao coibir certas condutas (art. 1, seção 9, cláusula 5) e indicar que cabe ao Congresso estipular e cobrar impostos, taxas e tarifas para arcar com suas dívidas, ressaltando que as tarifas devem ser uniformes por todo seu território (art. 1, seção 8).

Independente da forma e conteúdo da constituição, ou da estruturação que conferem ao sistema tributário, todos os países têm sido desafiados a repensar seus modelos de tributação por conta do crescimento das empresas de tecnologia.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)[40], em 2013, desenvolveu e apresentou um relatório[41] tratando do cenário à época e um plano de ação com 15 recomendações[42] para evitar a corrosão da base tributária e a transferência de lucros para países de baixa tributação, *Base Erosion and Profit Shifting* no original, visando as receitas que não eram alcançadas por regras "clássicas" do direito tributário.

Esse Plano de Ação visou elaborar regras sobre três principais categorias, sendo elas: regras de alocação de base tributária, regras antielisivas para lidar com erosão da base tributária e reformas processuais.

A Transferência de Lucros é um exemplo de estratégia já conhecida pelo mercado e pelo fisco que ganhou novos (e preocupantes) contornos com o crescimento da economia digital. No inglês "*Profit Shifiting*", a prática consiste na transferência de lucros de empresas que operam em diversos países para territórios que oferecem tratamento tributário diferenciado ou com alíquotas mais baixas de impostos, resultando, assim, na diminuição ou até mesmo completa anulação de suas bases tributáveis (*base erosion*).

Em 2016 a Apple foi condenada a pagar € 13 bilhões (R$ 80 bilhões) ao governo da Irlanda por conta de uma suposta vantagem fiscal de 2003 a 2014. O país teria concedido à empresa alíquotas baixíssimas de imposto para declaração de receitas obtidas na Europa, África, Oriente Médio e Índia. À época, a decisão foi considerada uma tentativa de limitar a

---

[40] A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico é um órgão intergovernamental que reúne 37 países, entre emergentes e desenvolvidos, com o objetivo de promover políticas que incentivar o desenvolvimento econômico e comercio em escala mundial. O Brasil é um dos parceiros estratégicos.

[41] OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 5 de out. de 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 20 set. 2020.

[42] São elas: Action 1 - Address the tax challenges of the digital economy; Action 2 - Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements; Action 3 - Strengthen CFC rules; Action 4 - Limit base erosion via interest deductions and other financial payments; Action 5 - Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance; Action 6 - Prevent treaty abuse; Action 7 - Prevent the artificial avoidance of PE status; Actions 8-9-10 - Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation; Action 11 - Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it; Action 12 - Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements; Action 13 - Re-examine transfer pricing documentation; Action 14 - Make dispute resolution mechanisms more effective e Action 15 - Develop a multilateral instrument

transferência de lucros, além da comissão ter considerado que o benefício prejudicava a concorrência na Europa. A decisão foi revertida em julho de 2020.[43]

Todos esses problemas citados acima, talvez muito mais ligados à concorrência do que propriamente ao direito tributário, guardam uma relação muito próxima com a ideia de tributação dos serviços de streaming. Isso porque empresas digitais, como a Apple, nem sempre possuem regras tributárias que podem ser aplicadas em seu tipo de negócio. Essa é a preocupação que trata a *Action 1*, que busca enfrentar os desafios fiscais da economia digital. Neste tópico, trata-se principalmente sobre a ausência de regulação da base tributária ao invés da existência de erosão de base.

O relatório final fez um amplo trabalho de pesquisa, porém, não apontou muitas soluções para os problemas que foram encontrados. A principal conclusão atingida pela pesquisa foi que com o avanço da tecnologia seria impossível diferenciar os negócios digitais daqueles clássicos, isso porque a "economia digital" está se tornando cada vez mais a "economia".

Além disso, considerando a característica volátil dessas tecnologias, é necessário fazer um acompanhamento de perto e não seria funcional criar determinações legais baseadas na realidade atual. Foi concordado, assim, que o trabalho continuaria a ser desenvolvido. Efetivamente, o Relatório Final incentiva os países com orientações moderadas para lidar com para lidar com os desafios da erosão da base digital e os transferência de lucro[44].

Ou seja, apesar da pressão e urgência, os países não entraram em consenso a respeito de quais medidas seriam implementadas e a conclusão foi que não houve um acordo internacional com as soluções propostas pela Organização. Em setembro de 2020, a União Europeia já se posicionou no sentido de instituir um imposto digital próprio no ano de 2021[45].

---

[43] BOFFEY, Daniel. Apple does not need to pay €13bn Irish tax bill, EU court rules. The Guardian,15 de jul. de 2020. Disponível em: https://www.theguardian.com/technology/2020/jul/15/apple-does-not-need-to-pay-13bn-irish-tax-bill-court-rules. Acesso em: 26 set. 2020

[44] PANAYI, C. International tax law following the OECD/G20 base erosion and profit shifting project. Bulletin for International Taxation, v. 70, n. 11, p. 628-60, 2016.

[45] PINTO, Ana Estela de Sousa. Europa lança pacote tributário para apertar cerco a gigantes digitais. Folha de São Paulo, 15 de jul. de 2020. Disponível em https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/europa-lanca-pacote-tributario-para-apertar-cerco-a-gigantes-digitais.shtml. Acesso em: 26 set. 2020

Foi observado por Felipe Wagner uma tendência de adoção das propostas de forma individualizada (e não ordenada).

> O estudo evidencia que, dentre as medidas tributárias unilaterais que vêm sendo implementadas por diversos Estados da fonte, destacam-se: (i) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente; (ii) retenções na fonte; (iii) tributos sobre volume de negócio (turnover taxes); e (iv) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais. [46].

A França foi um desses países que não esperou a organização internacional. Promulgou em 2019 o chamado *tax turover* com a alíquota de 3% sobre a arrecadação[47] daquelas empresas consideradas gigantes da economia[48]. Deste então, a administração do país vem sofrendo sucessivos ataques e ameaças do governo americano, que a acusa de perseguir companhias provenientes dos EUA. Ainda assim, a França já afirmou que seguirá com os planos de cobrar o imposto a partir de 2020.[49]

Nos Estados Unidos, no ano de 2015, a cidade de Chicago foi a primeira a legislar sobre o tema ao estender o conceito de entretenimento afim de alcançar a riqueza gerada por aqueles conteúdos Over The Top[50]. A *Tax Rule* nº 5 definia a alíquota de 9% sobre a mensalidade do serviço, sendo o fato gerador a transmissão de conteúdo online e o sujeito passivo o assinante da plataforma. Independente do lugar da prestação, o imposto seria cobrado daqueles com residência em Chicago. Contudo, os usuários de streaming da cidade impugnaram a regulação no mesmo mês que ela entraria em vigor frente ao *Liberty Justice Center*, sob a justificativa de discriminação e inconstitucionalidade. O recolhimento do imposto se deu apenas 4 anos depois, em 2019, e a batalha judicial ainda não chegou ao fim[51].

---

[46] DIAS, Felipe. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 7 p. 141-160, 1º sem. 2020. São Paulo: IBDT. 2020. Disponível em https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/action-1-do-beps-medidas-unilaterais-adotadas-por-paises-e-seus-impactos-na-tributacao-dos-negocios-da-economia-digital/. Acesso em: 08 set. 2020.

[47] A decisão de tributar a arrecadação dessas empresas e não seus lucros foi tomada considerando as práticas de transferência de lucros realizados por essas empresas, como o caso da Apple mencionado previamente.

[48] Companhias com faturamento superior a 25 milhões na França e receita anual de pelo menos 750 milhões de euros.

[49] POLITI, James. EUA propõem tarifas de 100% sobre produtos franceses por causa de imposto digital. Folha de São Paulo, 3 de dez. de 2019. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/12/eua-propoem-tarifas-de-100-sobre-produtos-franceses-por-causa-de-imposto-digital.shtml. Acesso em: 12 set. 2020.

[50] Plataformas que disponibilizam conteúdo online sob demanda diretamente ao consumidor.

[51] IVANOVA, Irina. Chicago becomes first city to collect "Netflix tax". CSB News. 16 de maio de 2019. Disponível em : https://www.cbsnews.com/news/netflix-tax-chicago-becomes-first-municipality-to-collect-netflix-tax/ Acesso em: 28 set. 2020.

Após essa exposição de fatores, resta claro que a popularização dos serviços digitais traz consigo uma discussão em escala global. Como tributar corretamente se o fato gerador não é conhecido pelo direito ou se a companhia não possui estabelecimento físico para constituir o nexo causal?

A respeito do streaming, especificamente, os países têm ampliado suas bases tributárias e discutido a respeito de um tributo que incida em operações digitais, como pôde ser percebido previamente. Cabe evidenciar o que não está sendo discutido a nível mundial: o conceito de streaming. O exame da conceituação do streaming como serviço ou como consumo é conhecido na doutrina e jurisdição brasileira, mas não nos outros países.

Isso porque o Brasil, neste ponto, tem características próprias que faz com que o tratamento seja específico como um todo. Em primeiro lugar, a Constituição brasileira de 1988 consolidou o regime federativo em três níveis diferentes, com União, Estados e municípios, o que já o diferencia de boa parte dos países do mundo. A divisão em três níveis trouxe consigo a necessidade de conferir, a cada um dos entes, meios próprios para o financiamento de seus serviços, daí que também houve a previsão de competências para instituírem e cobrarem tributos próprios. O quadro se completa com a constatação de que, no Brasil, existem dois tributos diferentes para a prestação de serviços e a circulação de mercadorias: o ISSQN e o ICMS.

Para esses outros países, a discussão sobre a definição se serviço se torna irrelevante, dentro da lógica utilizada no IVA, considerando que o referido imposto incide tanto sobre a prestação de serviços quanto na transferência e cessão de bens discutir a respeito desse conceito.

Essas empresas, que oferecem cessão de conteúdos digitais, são, em regra, atuantes em diversos países. O cenário que se forma não é simples de ser compreendido pelo direito, vamos ilustrar assim:

Um usuário de streaming no Rio de Janeiro, que acessa a plataforma de uma empresa sediada na California, a partir de um dispositivo em Salvador e no Espirito e paga com o seu cartão de crédito de com endereço em São Paulo.

Em relação ao alinhamento da legislação brasileira com as regras de tratamento tributário determinadas pela da OCDE através do relatório previamente mencionado, Tathiane Piscitelli nos ensina que:

> Por essa razão, parece-me que a solução para a tributação indireta da economia digital no contexto brasileiro está em se afastar da disputa entre ISS e ICMS. Qualquer das duas hipóteses apresentam problemas significativos ou na adesão às orientações da OCDE, ou quanto à constitucionalidade da cobrança. Independentemente da solução adotada, o ponto central é: esse debate precisa evoluir para construirmos soluções sustentáveis, inclusive do ponto de vista político, e a longo prazo. A persistir o quadro atual, dificilmente o país será visto como uma jurisdição comprometida com a segurança jurídica e estabilidade dos negócios que aqui se realizam.[52]

Portanto, o rápido avanço de serviços digitais estimula ainda mais a já urgente discussão de reforma tributária no Brasil, e demanda criação de um imposto de base ampla de modo a evitar assimetrias tributárias que abalam a competitividade.

Isto é, o que o debate evidenciou é o de que no Brasil parece haver uma etapa prévia a ser superada para a consecução da tributação dos serviços de streaming, que é a discussão sobre a implementação de um imposto único para dar conta tanto da incidência sobre a prestação de serviços, quanto da transferência de mercadorias. A existência da discussão sobre a natureza jurídica do streaming, que só existe no Brasil, e que envolve, em última medida, um conflito interfederativo, pode acabar por nublar o debate sobre os mecanismos para o sucesso na tributação do streaming – esse sim o debate central, que tem sido colocado em diversos países e na OCDE.

3.2 Impacto Concorrencial

No tópico anterior, ao trazer o debate sobre a tributação do streaming em outras partes do mundo, se destacou o fato de que a discussão se colocou, sobretudo, em virtude do impacto que o fornecimento dos novos serviços da Economia Digital ocasionou em termos de defesa da concorrência. Por isso, é imprescindível que algumas linhas sejam dedicadas a tratar do assunto.

---

[52] PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. Revista Direito Tributário Atual, ano 37, n.43, p. 527-547, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT, 2019.

Massímo Mota define as políticas concorrenciais como “o conjunto de políticas e leis que asseguram que a concorrência no mercado não será restringida de modo a reduzir o bem-estar econômico”.[53]

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 170, IV, traz a conceituação de ordem econômica e os nove princípios que a orientam, sendo um deles o princípio da livre concorrência[54]. Além disso, também prevê sem seu art. 173, §4[55] que a lei deverá prevenir atos de concentração.

No âmbito tributário, especificamente, há o art. 150, II[56], que define que os contribuintes não podem ser tratados de forma desigual. Unindo as duas disposições legais, foi introduzido em 2002 ao ordenamento o art. 146-A[57], que reconheceu o impacto do direito tributário na economia e definiu que o legislador complementar deve atuar para promover um cenário livre de quaisquer assimetrias para os competidores.

A promoção da livre concorrência visa a produção um ambiente econômico equilibrado e saudável, no qual os atores são encorajados a oferecer produtos e/ou serviços de qualidade e com bons preços, resultando em benefício ao consumidor.

---

[53] MOTTA, Massimo; SALGADO, Lucia. Política de concorrência: teoria e prática e sua aplicação no Brasil. Elsevier Brasil, 2019.

[54] Art. 170 da CRFB/88: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

[55] Art. 173 da CRFB/88: Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

[56] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[57] Art. 146-A. da CRFB/88: Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A CF/88, no mesmo art. 170, indica também princípios como função social da propriedade e redução das desigualdades sociais e regionais[58]. Considerando a precisa análise de Eros Grau[59], a interpretação da Carta Magna deve ser feita com uma visão holística, restando claro o objetivo do constituinte de promover um estado de bem-estar social:

> Não o afirma como *Estado de Direito Social* – é certo – mas a consagração dos *princípios da participação* e da *soberania popular*, associada ao quanto se depreende da interpretação popular, no *contexto funcional*, da totalidade dos princípios que a conformam (a ordem econômica), aponta no sentido dele.
> A inexistência de contradição entre tais princípios, a textura das regras constitucionais consideradas e, ainda, a atribuição, à sociedade, de legitimidade para reivindicar a realização de políticas públicas podem fazer do Estado efetivo agente – por ela responsável – da promoção do bem-estar. (Grifos do autor)

Cabe ao Estado, como agente normativo e regulador fiscalizar, incentivar e planejar ações contra infrações à ordem econômica.[60] Sendo assim, o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) regulamenta os aspectos mencionados através de seus dois órgãos, a Secretaria de Promoção da Produtividade e Advocacia da Concorrência (SEPRAC) e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). A responsabilidade de julgar práticas anticompetitivas e fomentar uma livre concorrência é do CADE, autarquia federal vinculada ao Ministério da Justiça que foi criada em 1962 e reformulada em 2012 com o advento da Lei de Defesa da Concorrência, a Lei nº 12.529/2011[61]. Foi também na Lei Antitruste que se disciplinou as infrações contra a ordem econômica:

> Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:
> I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
> II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;
> III - aumentar arbitrariamente os lucros; e
> IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

---

[58] Ver nota de rodapé 54.

[59] GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica. 14ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 312.

[60] Art. 174. da CRFB/88: Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado"

[61] ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL. Chamada Lei Antitruste. Reestruturou todo o SBDC. Histórico do Cade, 24 de fev. de 2016. Disponível em: http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/historico-do-cade. Acesso em: 30 set. 2020.

No prisma da análise econômica do direito, o direito tributário pode ser interpretado como um agente, que assim como qualquer outro, impacta na formação de preço de produtos ou serviços, estimulando ou desestimulando a atuação de investidores quando aplicado igualmente a todos os contribuintes.

Até então, discutia-se, em regra, a respeito de evasão e elisão fiscal, casos de concessão de regimes tributários especiais, benefícios fiscais, imunidades tributárias e programas de regularização que podem causar o desequilíbrio do cenário econômico. Contudo, outra implicação surgiu com a estabilização da economia digital. Agora também é necessário discutir a respeito da correta alocação dessas novas tecnologias em impostos quando comparadas aos seus pares da economia tradicional. Nas precisas palavras Neto, Afonso e Fuck:

> A verdade é que, enquanto perdurar o descompasso entre a nova economia e os velhos tributos, ganharão sobretudo as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico em detrimento de seus concorrentes tradicionais. O cenário fiscal é especialmente favorável ao crescimento desse segmento econômico. Aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor, empresas de tecnologia e comércio eletrônico expandem seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco.[62]

No atual cenário, portanto, o que pode ocorrer é o fornecimento de dois serviços muito semelhantes por dois tipos de "economias" diferentes, a tradicional e a digital. Imagine, por exemplo, a exibição de filmes. Tradicionalmente, a exibição de filmes ocorria inicialmente em cinemas, posteriormente os filmes eram disponibilizados para comercialização em mídias físicas (VHS, DVD, Blu-Ray) e, finalmente, eram transmitidos de forma gratuita ou paga por emissoras de televisão. Contudo, hoje, a exibição de um filme pode ocorrer inicialmente em um serviço de streaming, sem passar pelos cinemas ou sem qualquer mercantilização por meio de mídias físicas.[63] Essa dualidade pode acabar por criar uma disparidade na tributação dos dois serviços, prejudicando ou beneficiando um ou outro agente na concorrência.

---

[62] NETO, Celso; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano. Desafios Tributários na Era Digital. *In:* AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0. Coimbra. Grupo Almedina, 2020

[63] Após negociações, a Netflix conseguiu entrar em um acordo com os cinemas para cumprir o requisito de dias de exibição e concorrer ao Oscar com seus filmes. O Irlandês, por exemplo, foi indicado em 10 categorias, inclusive de melhor filme *In:* REUTERS, 'O Irlândes' é a aposta da Netflix para conquistar o Oscar de melhor filme. Uol, 6 de fev. de 2020. Disponível em: https://entretenimento.band.uol.com.br/noticias/100000982468/o-irlandes-e-aposta-da-netflix-para-conquistar-o-oscar-de-melhor-filme.html. Acesso em: 15 de out. de 2020

Um grande desafio nesse âmbito é a simetria de informações, já que as empresas digitais nem sempre divulgam seu faturamento e com frequência são acusadas de camuflarem os mesmos com o objetivo de diminuir o total de tributos devidos[64]. Com a pressão popular e com o objetivo de se evitar uma crise de imagem, cada vez mais empresas, notoriamente o Google, Amazon, Facebook e Apple (GAFA[65]), vêm divulgando seus rendimentos.

Nesse sentido, no âmbito internacional, tem se noticiado que grandes empresas digitais pagam consideravelmente menos impostos que suas concorrentes da economia "clássica", como a Amazon, que por exemplo, pagou 11 vezes menos impostos que uma livraria tradicional no ano de 2019[66], essa assimetria desafia tribunais especializados em direito da concorrência que ao tentar mitigar esse tipo de ação, impõe multas e penalidades, como no caso previamente mencionado da empresa Apple[67].

Um exemplo brasileiro é o caso da Livraria Saraiva, que sofreu com entrada de outros agentes no mercado sem a devida regulamentação. Essa dificuldade foi apontada, inclusive, como uma das principais razões para a crise da companhia no laudo demonstrativo de viabilidade econômico-financeira integrante do plano de recuperação judicial da empresa.[68]

Essa dificuldade de regulamentação não é exclusividade do direito tributário e também pode ser vista em casos como a controvérsia da Uber em relação ao pagamento de direitos trabalhistas direitos trabalhistas, no qual a empresa acaba recebendo uma série de vantagens frente aos seus competidores, quais sejam táxis e carros particulares.[69]

---

[64] RF1, Agência. Acusada de camuflar lucros, Amazon divulga pela 1ª vez o valor dos impostos. Uol, 19 de dez. de 2019. Disponível em: https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/12/19/amazon-divulga-pela-primeira-vez-o-valor-dos-impostos-pagos-na-franca.htm Acesso em: 01 de out. de 2020.

[65] Acrônimo que se refere a quatro das maiores companhias da Internet.

[66] FLOOD, Alisson. Amazon 'pays 11 times less corporation tax than traditional booksellers'. The Guardian, 12 de set. de 2017. Disponível em: https://www.theguardian.com/books/2017/sep/12/amazon-pays-11-times-less-corporation-tax-than-traditional-booksellers. Acesso em: 01 out. 2020.

[67] BOFFEY, Daniel. Apple does not need to pay €13bn Irish tax bill, EU court rules. The Guardian,15 de jul. de 2020. Disponível em: https://www.theguardian.com/technology/2020/jul/15/apple-does-not-need-to-pay-13bn-irish-tax-bill-court-rules. Acesso em: 26 set. 2020. *op. cit*.

[68] "Outro segmento que sofreu fortes impactos encolhendo rapidamente, principalmente devido ao lançamento e evolução dos serviços de streamings e digitais tais como Napster, Spotify, Deezer, Netflix, Apple Music, entre outros, foi o de CDs e DVDs, que chegou a ser a 2ª categoria mais vendida no Grupo Saraiva e onde a Companhia foi uma das líderes de mercado – mas, atualmente possui menos de 10% de participação de mercado". SÃO PAULO, 2ª Vara de Falência e Recuperações Judiciais da Comarca de São Paulo. Processo 1119642-14.2018.8.26.0100. Recuperação Judicial de Saraiva e Siciliano S.A. e Saraiva Livreiros S.A.

[69] RODRIGUES, Eduardo Frade; MACHADO, Henrique Felix. Antitruste e mercado de trabalho: Questões discutidas dentro do antitruste sobre mercado de trabalho geram ações concretas por parte de autoridades. Jota,

A Lei Complementar nº 157/2016[70], que o incluiu o subitem 1.09 na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, visou regular a cobrança de ISS sobre o streaming ao determinar a sua cobrança pelos municípios. Contudo, a aplicação do ISS coloca em pé de desigualdade os competidores quando comparados a empresas de TV a cabo que também oferecem esse tipo de conteúdo e pagam, por sua vez, o ICMS. Isso porque a alíquota do ISS não pode ultrapassar 5% enquanto a do ICMS pode alcançar até 14,6%, como é o caso de São Paulo. [71]

Ainda sobre assimetria de informações e carga tributária, há um completo desconhecimento do público a respeito da tributação de empresas digitais. Para além do ISS e do ICMS, não se sabe, por exemplo, como é feita a tributação de impostos diretos. Afasta, assim, a cultura de um Direito Tributário participativo no qual a população pode fazer demandas e atuar como um outro agente fiscalizador.[72]

Resta claro, assim, que a preocupação com a taxação das empresas muito tem a ver na promoção de um mercado equilibrado. O cenário atual é caótico, com companhias usufruindo de benefícios fiscais e/ou brechas na lei, resultando em uma distorção na competição, já que essas vantagens permitem que as empresas, digitais ou não, tenham uma vantagem de preço em relação as demais.

Essa vantagem gera uma margem injusta às empresas e possibilita práticas como preço predatório e dumping[73], e em maior escala, pode até mesmo amplificar (a já acelerada) expansão dessas companhias e gerar um mercado concentrado, resultando em uma verdadeira *race-to-the-bottom,* que é "quando todos os estados concedem incentivos, de uma ou outra forma, e

24 de set. de 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/fronteiras-concorrencia-regulacao/antitruste-e-mercado-de-trabalho-24092020. Acesso em: 21 out. 2020.

[70] Será tratada no próximo capítulo.

[71] IMPOSTÔMETRO. São Paulo aumenta ICMS para TV por assinatura. 20 de out. de 2020. Disponível em: https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=955. Acesso 20 out 2020.

[72] LOUREIRO, Rodrigo. Aplicativos entram na mira da reforma tributária porque 'arrecadam pouco': Empresas como Netflix e Spotify, por exemplo, podem ter que pagar mais impostos no futuro. Exame, 11 de jul. de 2029. Disponível em: https://exame.com/tecnologia/aplicativos-entram-na-mira-da-reforma-tributaria-porque-arrecadam-pouco/ Acesso: 21 out 2020.

[73] Prática na qual as empresas diminuem consideravelmente seus preços de forma artificial para prejudicar seus concorrentes.

quanto todos os investidores produtivos acabam sendo incentivados, de certa forma se chegou a um equilíbrio, entretanto, 'no fundo do poço". [74]

Considerando que o CADE é o órgão responsável por dirimir condutas que pretendem prejudicar a livre concorrência e que existem diversos competidores atuando de forma anticompetitiva a partir da aplicação por conveniência da norma tributária, se questiona se o Conselho seria competente para atuar nesses casos.

Segundo Freire[75], apesar da atuação pouco enérgica do CADE (que se limitou a julgar pouquíssimos casos sobre preço predatório e abuso de posição dominante em casos de utilização de normas tributárias), o Conselho, pode sim, penalizar os agentes, baseado na Legislação Antitruste brasileira. Na verdade, sendo o Tribunal a única via competente para tratar de casos de competência, ao não fazê-lo, ele cria um verdadeiro vácuo que resulta na desproteção da sociedade brasileira frente as infrações da lei. Para que essa conjuntura seja evitada, é necessário explorar os mecanismos já existentes no direito pátrio e a sua regulamentação, quando for o caso.

Esse aspecto pode trazer ainda mais nuances para o debate sobre a tributação dos serviços de streaming no Brasil. Ao situar o debate nos termos do direito à concorrência, e não apenas no campo da tributação, é possível especular que exista ainda mais insegurança sobre quais serão as regras aplicáveis, já que o CADE também poderá figurar, em última medida, como um intérprete da legislação tributária, e fornecerá, por meio de suas decisões, diretrizes sobre qual será a qualificação tributária correta. Essas decisões conviverão não só com as decisões administrativas no âmbito dos órgãos tributários, mas também com as decisões proferidas nas diversas instâncias do Poder Judiciário.

De todo modo, o presente tópico destacou que as discussões sobre a tributação dos serviços de streaming e a concorrência entre as empresas que se dedicam à prestação de serviços ligados à economia tradicional e à economia digital devem ser tomadas em conjunto, sob o risco

---

[74] AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. *In:* REZENDE, Fernando (Org.). O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 212

[75] FREIRE, Rodrigo Veiga Freire. Livre concorrência tributária: limites legais e institucionais do CADE para prevenir e reprimir condutas anticompetitivas baseadas nos efeitos das normas tributárias. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

de que uma qualificação tributária desatenta, ainda que juridicamente bem fundamentada, tenha como efeitos econômicos o desequilíbrio entre agentes que, em última medida, são responsáveis pela prestação do mesmo serviço.

Por fim, além disso, esse aspecto pode chamar ainda mais atenção para o problema prévio apontado no tópico anterior, em razão da peculiaridade brasileira de tributar a comercialização de mercadorias e a prestação de serviços com dois impostos diferentes. Deste modo, há ainda a possibilidade de, mesmo definindo a tributação adequada para o serviço de streaming, essa ser aplicada em um patamar diferente da tributação aplicada por outro ente federado em relação a serviço semelhante. Por exemplo, a tributação do streaming de filme poderia ser considerada como objeto de ISSQN, mas a tributação pela venda de um filme em Blu-ray.

4. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: BREVE LINEAR HISTÓRICO E CENÁRIO ATUAL

4.1 Noções gerais e Competência tributária

Definido o problema de pesquisa e suas peculiaridades, e analisado o panorama comparado de tributação dos serviços de streaming, bem como as implicações que essa tributação pode ter para a concorrência entre os agentes que prestam os "serviços" e forma tradicional ou digital, faz-se necessário analisar como o direito tributário brasileiro lida com o problema, para que a hipótese indicada no final da introdução seja endereçada. Para isso, antes de tudo, algumas noções gerais do direito tributário brasileiro devem ser apresentadas.

Martuscelli, [76] em seu trabalho "Para uma Compreensão Histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988" desenvolveu uma ampla pesquisa sobre o tratamento tributário e seus elementos nas Constituições desde o Brasil Colônia, listados resumidamente a seguir.

O "quinto do pau-brasil", ou apenas quinto, foi o primeiro tributo arrecadado no Brasil, sua cobrança era feita pelos rendeiros, servidores da Coroa Portuguesa que atuavam no país e seu fato gerador era a descoberta de qualquer riqueza no país. Desde então, foram criados novos cargos, novas espécies de tributos e novos fatos geradores.

Nesse breve linear histórico vale destacar períodos como o da Corte Portuguesa, no qual o Brasil era Capital do Reino e precisou abrir os portos, criando assim, novos fatos geradores e portando, novos impostos, muitas vezes cobrados em multiplicidade, já que não havia separação de competências.

Com a promulgação da Constituição Política do Império do Brasil, em 1824, todos passaram a ser responsáveis pelas despesas do Estado, através da arrecadação de tributos que estavam sob responsabilidade da Câmara dos Deputados, estabelecidas pelos Assembleia Legislativa de cada província e administradas pelo Tesouro Nacional.

---

[76] MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In:* XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais. Fortaleza, CE, v. 9, 2010, p. 2, 10, 11.

É a Constituição de 1891 que introduz o conceito de separação de Poderes e de Federalismo, atribuindo aos entes competências próprias para recolhimento e também separação de suas rendas.

A Constituição de 1934 veio para finalizar o período posterior a revolução de 30, chamado de Governo Provisório. Em seu texto foi determinado que os tributos instituídos pela União prevaleceriam frente àqueles instituídos pelos outros entes, dirimindo, assim, a problemática das múltiplas cobranças, além de dar maior autonomia para os municípios.

No período do Estado Novo, a Constituição da República de 1937 determinava que o responsável por sancionar, promulgar e publicar qualquer ato legislativo era o Presidente da República, pois nela, a figura do Estado Federal foi substituída pelo controle do Presidente.

A Constituição de 1946 trouxe mudanças como a anualidade, anterioridade e legalidade tributárias.

Em 1967, foi outorgada a Constituição proveniente da ditadura cível-militar, com característica de centralização. Recebeu em seu art. 18 o Código tributário nacional, criado pela emenda constitucional n. 18/65 e foi a primeira constituição a sistematizar um capítulo específico para tributação.

Com período da redemocratização, veio a Constituição Federal de 1988, que no âmbito tributário trouxe uma repartição mais justa dos impostos entre os entes, buscando um federalismo efetivo e de cooperação.

Posterior à Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), incialmente promulgada como Lei Ordinária, mas recepcionada pela CF/88 como Lei Complementar, a Constituição Federal basicamente adotou as normas gerais já disciplinadas no CTN. [77] É nela, entre os artigos 145 até 156, que tratam do Sistema Tributário Nacional, que encontramos guarida para os princípios gerais e limitações ao poder de tributar, além da conferência da competência para instituir, cobrar e administrar entre os entes federados os tributos a eles atribuídos.

[77] CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2020, p. 155.

Dos princípios, que servem como a fundação das normas, Leandro Paulsen diz o seguinte:

> princípios da capacidade contributiva (graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação[78].

A divisão da competência tributária veio de uma necessidade de descentralização e poder e conferência de maior autonomia para os entes. Cabe elucidar a diferença entre competência e capacidade tributária, nas palavras de Sabbag[79]:

> A competência tributária é intransferível, irrenunciável e indelegável (art. 7.º, caput, do CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é "administrativa e delegável". No entanto, apesar de irrenunciável e intransferível, o exercício da competência tributária pode ser considerado facultativo, cabendo a cada ente tributante decidir sobre o exercício da competência tributária (art. 8.º do CTN). A capacidade tributária em questão trata da capacidade jurídicotributária, e implica a aptidão do titular de direitos para a composição do polo passivo da relação jurídica que engloba a cobrança do tributo.

Ou seja, a Constituição atribui a cada ente político integrante da Federação a faculdade de tributar e também os limites ao delimitar quais tributos cabem à cada um. Sendo assim, deve o legislador da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios observar as regras norteadoras disponibilizadas na CF para expedir as normas específicas de criação ou majoração de tributos.

O tributo, a partir da redação do art. 3º do CTN[80], é um gênero que possui cinco espécies, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais[81]. Tendo em vista que não existe discussão sobre a possibilidade de aplicação das outras espécies tributárias aos serviços de streaming, ao estudo interessa analisar as características do imposto.

---

[78] PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. *op. cit.*, p. 98

[79] SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário Essencial. São Paulo: Forense, 2020.

[80] Art. 3ºdo CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[81] O Supremo Tribunal Federal, definiu, através do julgamento do RE 130.384/CE, que a teoria adotada é a pentapartida. Ou seja, o Sistema Tributário Nacional é composto por cinco espécies tributárias.

Cabe citar, inicialmente, que ele não possui natureza de contraprestação, ou seja, não está vinculado a qualquer contraprestação específica do Estado. Em outras palavras, para que um imposto incida, não é necessário que o Estado faça nada no interesse do contribuinte. Nas palavras de Claudio Carneiro[82]:

> O imposto é um tributo, por excelência, de finalidade meramente fiscal, ou seja, de cunho meramente arrecadatório. É uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte. (...). Os impostos justificam o seu fato gerador pela simples exteriorização da riqueza decorrente da capacidade econômica do contribuinte.

Não há entre os entes qualquer tipo de hierarquia e o objetivo dessa organização de titulação das competências é, além da cooperação para o fortalecimento do Estado como um todo, conferir a cada um dos entes federados a possibilidade de exercerem as suas autonomias, a partir da constituição e arrecadação própria dos tributos. A essa repartição de receitas e liberdade para determinar como tais recursos serão alocados da-se o nome de Federalismo Fiscal.

Para isso, o constituinte determinou a arrecadação a partir da incidência de tributos sobre consumo, patrimônio e renda. Sendo eles, respectivamente, IPI, ISS e ICMS para o primeiro, IOF, ITR, IPTU, IPVA ITBI e ITCMD para o segundo e IR e IGF para o terceiro. Além desses impostos, previstos de forma expressa na Constituição, ainda houve a autorização para que, excepcionalmente, a União instituísse os chamados impostos extraordinários, que inclusive podem ter o mesmo fato gerador dos impostos já mencionados, mesmo que eles façam parte da competência tributária de outro ente da federação.[83]

---

[82] CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. *op. cit.* p. 257

[83] Art. 76 do CTN: Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

4.2 Conflito de Competência e Guerra Fiscal

Essa divisão de receitas leva em consideração as desigualdades entre os entes e as regiões, ou seja, há uma assimetria nas distribuições das rendas e também na alocação das competências. Assim nos ensina Claudio Carneiro[84]:

> Um pacto federativo que reconhece as diferenças econômicas existentes entre os vários entes da Federação em função da arrecadação de receita e, por isso, tenta minimizá-las através de instrumentos como a repartição de receita, as estipulações de alíquotas interestaduais de ICMS, benefícios fiscais regionalizados, entre outros.
>
> Vale destacar que a Constituição implementou dois sistemas de modo a reduzir essa desigualdade proporcionada pelo federalismo assimétrico: o primeiro é o sistema de compartilhamento de competência, conferindo a cada ente federativo a competência para instituir determinados tributos, como, por exemplo, a competência privativa em relação aos impostos; o segundo é o sistema de repartição de receita tributária determinando o repasse de parte do produto da arrecadação de alguns tributos, como é caso, por exemplo, do IPVA, já que metade da arrecadação do referido imposto fica para o Município, onde ocorrer o emplacamento do veículo. Por esse motivo, a repartição se dá sempre do "maior ente para o menor".

Apesar de um dos norteadores do federalismo ser a colaboração entre os entes, essa característica não é facilmente encontrada ao analisarmos o histórico de arrecadação de impostos. Em verdade, o que se vê é um verdadeiro federalismo competitivo, no qual Distrito Federal, Estados e Municípios disputam os investidores ao oferecerem condições como benefícios fiscais[85]. Na lição de Ricardo Lodi[86]:

> Na seara fiscal, o abuso no exercício da autonomia local, provocando prejuízos aos interesses de outros entes federativos, é denominado guerra fiscal. Esta não se caracteriza pela simples adoção de políticas de incentivo fiscal pelos Estados e Municípios, visto que estas são inerentes ao federalismo que constitucionalmente adotamos. A guerra fiscal pressupõe a violação do princípio da conduta amistosa federativa, a partir de condutas artificiosas, abusivas ou ilegais, dirigidas à atração de empreendimentos que, sem essas práticas, seriam destinados a outro ente federativo.

Nessa toada, os legisladores estaduais têm destaque na concessão desse tipo de condição no que tange especialmente o ICMS[87], resultando inclusive na edição do Convênio ICMS

---

[84] CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. *op. cit.*, p. 144 e 145.

[85] Como citado previamente, esse comportamento também ocorre com países, como citado anteriormente no caso da Irlanda e Apple, na qual o Estado ofereceu vantagens para a companhia.

[86] RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação–a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. Revista Interdisciplinar de Direito, v. 16, n. 1, p. 335-362, 2018.

[87] Nesse sentido, pode ser citado o caso do então governador Sergio Cabral do Rio de Janeiro, que concedeu benefícios fiscais à empresa Michelin e precisou ressarcir os cofres públicos em 2016. G1, Rio. Sérgio Cabral é condenado a ressarcir benefícios fiscais ao RJ: Michelin, que teria sido beneficiada, foi condenada com o ex-governador. Para Justiça, valores de ICMS deixaram de ser pagos. Globo, 6 de out. de 2016. Disponível em:

190/2017, que tratou a respeito da remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais pela repetitiva instituição em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Esse artigo determina que os inventivos devem ser submetidos e posteriormente aprovados pelas unidades da Federação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Ao se falar de guerra fiscal e municípios, é necessário contextualizar que a forma mais comum de atrair investidores para seus municípios era ao se instaurar uma alíquota irrisória a título de ISS, com o objetivo de se tornar uma localidade mais interessante para as empresas, conforme indica Ricardo Alexandre. Na esteira desse entendimento, ele exemplifica com uma situação:

> Noticiou-se, por exemplo, que Municípios da região metropolitana de São Paulo reduziram a alíquota do ISS para 0,5% (meio ponto percentual), o que equivalia a um décimo do que era cobrado na Capital. Dessa forma, as empresas que mudassem formalmente suas sedes para tais Municípios gozariam de uma redução de 90% (noventa por cento) na carga relativa ao tributo.[88]

Nesse contexto, foi publicada a Lei Complementar nº 157 de 2016 que tinha como um dos objetivos uniformizar as alíquotas do ISS ao determinar alíquotas máximas e mínimas do imposto, entre outras medidas. Através do texto de seu art. 2º acrescentou o art. 8-A à Lei Complementar n. 116 de 2003 e determinou que "a alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2%"[89] Além disso, proibiu que fossem concedidos incentivos fiscais que reduzissem a referida alíquota. Valendo a leitura integral do parágrafo em questão:

> § 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

---

http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/10/cabral-e-condenado-ressarcir-beneficios-fiscais-ilegais-ao-rj.html. Acesso em: 21 out. 2020.

[88] ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 758.

[89] Art. 2 Lei 157 de 2016: A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 8o-A.

Esse tema era disciplinado até esse momento pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que praticamente foi reproduzido na referida lei:

> I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
>
> II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Contudo, não são raras as vezes que os municípios se envolvem em disputas com os estados para definição de aplicação de ICMS ou ISS, gerando assim um conflito de competência vertical, mais comuns nos chamados contratos mistos, nos quais há tanto a prestação de serviço quanto a circulação de mercadoria. Alguns exemplos que podem ser citados são: diárias hospitalares, farmácias de manipulação, materiais gráficos e mais recentemente plataformas de *streaming*.

O Constituinte incluiu nos seus dispositivos mecanismos para dirimir esse tipo de conflito, tais quais, regras gerais de incidência daquele tributo e a hipótese de sua aplicação, como por exemplo quando determina na Seção V que os municípios e o Distrito Federal[90] são responsáveis por tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II.

Entretanto, essa dicotomia entre bens e serviços não mais se aplica, considerando que já existem itens que não se encaixam nessas duas delimitações, como por exemplo, impressoras 3D ou armazenamento de dados em nuvem.

Sendo assim, ainda existe um desafio em relação a correta alocação dos fatos jurídicas na hipótese de incidência, especialmente em casos “novos” como os serviços provenientes da economia digital. O efeito disso é um cabo de guerra entre os entes, que ao tentarem se beneficiar acabam prejudicando a arrecadação de seus pares e a sua própria, facilitando apenas para determinadas empresas.

---

[90] Em razão da sua competência tributária cumulativa, conforme determinado no art. 147 da Constituição Federal: Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

4.3 ISS e a LC 157/2016

Conforme acima citado, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência municipal e do distrito federal, ou seja, é responsabilidade destes dois entes instituí-lo através de lei ordinária, conforme indicado de forma geral no art. 156, II da Constituição Federal e na Lei do ISS – Lei Complementar nº 116/03.

O ISSQN é um tributo não-vinculado, o que quer dizer que o montante arrecadado não possui previamente um destino e os entes não tem obrigação de apresentar uma contraprestação. Diferente daqueles outros que possuem como objetivo final a intervenção social ou econômica, cuja característica é a extrafiscalidade[91]. O direcionamento dos valores recolhidos à título de ISS é decidido anualmente através de votação na Câmara dos Vereadores.

No âmbito do direito tributário, existem dois tipos de normas, as normas em sentido amplo e as normas em sentido estrito. As normas tributárias em sentido amplo estabelecem princípios e tratam sobre questões administrativas, enquanto as normas tributárias em sentido estrito tratam a respeito da incidência tributária de fato. Esta última sendo conhecida também como regra matriz de incidência tributária ou simplesmente norma tributária[92]. Sendo assim, seguimos com a análise da chamada regra matriz.

A regra matriz é o regulamento a respeito da incidência tributária que de acordo com Regina Helena Costa[93] tem como objetivo regular a relação entre o contribuinte e o fisco através de cinco aspectos: sujeito ativo; sujeito passivo; hipótese de incidência; base de cálculo; e alíquota. A respeito de cada um deles:

---

[91] Tais impostos têm caráter extrafiscal, possuindo função regulatória, o que justifica a flexibilidade de alíquotas. A extrafiscalidade é característica dos tributos reguladores de mercado. A fiscalidade, por seu turno, é característica dos tributos de finalidade eminentemente arrecadatória, ou seja, da maioria dos gravames. (SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário Essencial. São Paulo: Forense, 2020.) Essa tributação, focada em mudanças sociais através da regulamentação de determinadas condutas, pode ser exemplificada com o projeto "IPVA Verde" do Estado do Rio de Janeiro, que concede descontos àqueles contribuintes que possuem automóveis menos poluentes.

[92] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 240

[93] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 156. *Epub.*

Sujeito ativo é o credor, pessoa física ou jurídica que tem o direito de recolher o tributo e fiscalizar a arrecadação. Nas palavras da autora é

> titular da capacidade tributária ativa, isto é, aquela pessoa que detém a aptidão para arrecadar e fiscalizar a exigência fiscal. Nem sempre será uma pessoa política, que ostenta competência tributária, pois poderá ter ocorrido a transferência de sua capacidade tributária ativa [94]

O sujeito passivo, também pode se constituir em pessoa física ou jurídica e se divide entre sujeito passivo direto/contribuinte ou sujeito indireto/responsável que, respectivamente, são conceituados como "o fato descrito na hipótese de incidência tributária (...) ou aquele que é um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mas o eleito pela lei para responder pelo pagamento do tributo.[95]"

Hipótese de incidência é a descrição legal de uma situação que se construída gera o nascimento da obrigação tributária, ou seja, o fato gerador. Esse aspecto será aprofundado nos próximos parágrafos.[96]

Os dois últimos aspectos podem ser conceituados conjuntamente já que estes são associadas na prática para que seja obtido do valor de imposto devido. Nas palavras de Regina: [97] "Singelamente, podemos afirmar que a base de cálculo destina-se a mensurar a expressão econômica do fato. Conjugada à alíquota, enseja a apuração do valor do débito tributário".

Ou seja, para que o tributo possa ser exarado legalmente é preciso que se preencham os cinco critérios citados. Para este trabalho, importa a melhor compreensão da hipótese de incidência, que se constitui através do preenchimento dos elementos a seguir: material; espacial; temporal; pessoal e quantitativo. Sendo que os três primeiros pertencem ao antecedente da norma tributária (previsão legal) e os dois últimos ao consequente (efeitos da previsão legal), segundo a autora.[98]

---

[94] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. *op. cit.*, p. 246. *Epub.*.
[95] Idem, p. 248
[96] Idem, p. 244.
[97] Idem, p. 271.
[98] Idem, p. 244.

Para compreendermos os elementos integrantes da hipótese de incidência, utilizaremos aqui a obra do mestre Claudio Carneiro, que classifica os elementos citados previamente da seguinte forma: O elemento material ou objetivo refere-se à disciplina legal no qual a lei traz a hipótese tributária propriamente dita; o elemento subjetivo ou pessoal trata sobre a relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, sendo o ente federativo o primeiro e segundo o contribuinte ou responsável tributário; o elemento temporal delimita o lapso temporal no qual será considerado a constituição do fato gerador; o elemento espacial é relativo a localização que será considerara para fins da incidência do tributo e o elemento quantitativo é o aspecto que indica o montante que será recolhido, utilizando, para isso, base de cálculo (preço do serviço)[99] e alíquota, que resultará no quantum a ser pago[100].

Considerando as características dos produtos da economia digital podemos perceber dificuldades de preenchimento desses elementos que por conta da característica móvel desses serviços, sofreu um esvaziamento por não se saber onde se dá exatamente a prestação. Como por exemplo, no caso do elemento subjetivo, quem será o sujeito passivo? O responsável tributário ou contribuinte? Seria mais fácil tributar quem compra o serviço de streaming ou quem o fornece?; Quanto ao elemento temporal, não fica claro quando se daria o nascimento do fato gerador, seria no momento da disponibilização do serviço (um filme no netflix ou um álbum no spotify), ou quando o sujeito passivo baixa, ou, ainda, quando ele paga a assinatura mensal?; também não fica explicito como seria delimitado o elemento espacial, já que existem três localizações possíveis: no local onde se encontra o consumidor, onde está a sede da empresa e também onde se dá o pagamento do serviço.

Considerando o que foi apontado em capítulos anteriores, o núcleo da regra matriz de incidência do ISS recai sobre a circulação de bem imaterial resultado da obrigação de fazer (prestação de serviço) em oposição ao conceito de cessão ou entrega (obrigação de dar) Neste sentido, vale relembrar o significado do vocábulo servir, para fins de ISS:

> Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem imaterial (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem material (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.[101]

---

[99] Art. 7º da LC 116/03
[100] CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. *op. cit.*, p.507 e 508.
[101] HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, p. 511, 2015.

Para melhor compreensão: Considera-se que para fins de arrecadação do ISS, pode se dizer que o imposto incide sobre a prestação onerosa dos serviços indicados na Lista de Serviços Anexa à Lei do ISS, é cobrado no momento da emissão da nota fiscal, sobre o preço do serviço prestado, pelo município ou pelo distrito federal, no local do estabelecimento prestador (regra geral) ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador[102], ou em casos excepcionais no local onde houve a prestação do serviço, sendo o imposto devido pelo contribuinte ou pelo responsável tributário.

Entretanto, nem toda prestação de serviço atrai a incidência do ISS. Para que o serviço seja considerado passível de tributação por este imposto não basta estar definido na lista anexa à Lei do ISS, também deve ser feita uma interpretação a partir da Constituição Federal, restando ao legislador a função de criar a Lei Complementar com os contornos do conceito de serviço já definidos na CF.

Ante ao cenário de mudanças trazidas pela rápida evolução da tecnologia, foi sancionada a Lei Complementar 157 em 29 de dezembro de 2016 como uma tentativa de atualização do ordenamento tributário brasileiro. A Lei alterou a Lei Complementar 116/2003, a Lei 8.429/1992, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa, e a Lei Complementar 63/1990 que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios.

Dentre as alterações promovidas, destaca-se uma para os fins deste trabalho, a inclusão do subitem .109 à Lista de Serviços tributáveis pelo ISSQN anexa à Lei Complementar de 2003. O referido subitem ampliou a hipótese de incidência do tributo, tendo em vista que passou a prever como fato gerador "a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)"[103].

---

[102] Art. 3º da Lei 13.701/2003

[103] Subitem 1.09

Contudo, a inclusão deste item à Lista de Serviços Tributáveis não altera sua natureza e automaticamente o torna suscetível à incidência de ISS, da mesma forma que a simples interpretação da Constituição sem a devida legitimação através de Lei Complementar não faz com que haja cobrança do tributo.

Nas palavras de Paiva e Lima: É importante assinalar que a expressão "definidos em lei complementar", prevista no artigo 156, III, da CF/88, não permite que se conceitue como serviço aquilo que de fato não é."[104]

Considerando as características da atividade de streaming, quais sejam, a disponibilização de conteúdos digitais em uma plataforma para cessão temporária ao usuário, não parece que esse tipo de serviço possa caracterizar uma obrigação de fazer. Ao efetuar o pagamento da mensalidade para a empresa responsável pelo armazenamento de conteúdo, o usuário recebe uma autorização para acessá-lo através da plataforma. Logo, resta claro que não há prestação de serviço na simples autorização de acesso.

Na verdade, a atividade desemprenhada pelas companhias de streaming, se aproxima muito mais do conceito de cessão temporária de uso e gozo do conteúdo digital, como na locação de coisa móvel, do que de uma prestação de serviço como determinada na legislação brasileira (obrigação de fazer).

Nesse sentido, cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 31, se manifestou no sentido de que só pode ser instituído Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza nos casos em que haja obrigação de fazer, conforme indicado anteriormente, ou seja, não há que se falar em tributação de streaming. Desde então, o tribunal vem reiterando seu entendimento ao publicar decisões no mesmo sentido. Em 2016, entretanto, em decisão exarada no âmbito do RE 651.703, o STF mudou de posição quanto à sua interpretação do conceito de serviço e sinalizou que em breve discutirá esse tema novamente. Neste julgamento, o voto do Ministro Luiz Fux foi no sentido de que:

[104] LIMA, Alexandre Augusto Batista de; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A Tributação da Atividade de Distribuição de Material Audiovisual Via Streaming pela Internet: A Conceituação de Serviço como Regra Matriz de Incidência Tributária. Revista Jurídica Eletrônica da UFPI, v. 5, n. 01, 2018. p. 50.

> A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escaparia "àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado."[105]

Todavia, essa flexibilização que visa alcançar um maior volume de arrecadação com a gera uma enorme insegurança jurídica, já que diversos critérios precisam ser adaptados, transformando o direito tributário brasileiro em um emaranhado de gambiarras.

Além disso, outro desafio é a exigência de regulamentação através de lei complementar. Segundo Lopes e Silva:

> a lei complementar em questão não é autoaplicável, sendo necessário edição de lei ordinária específica. Portanto, os mais de 5.500 municípios brasileiros poderão editar leis ordinárias municipais, para instituírem o ISS, respeitando a alíquota mínima de 2% (art. 8º-A da LC nº 116/2003) e máxima de 5% [106] (art. 8, II, da LC nº 116/2003), cuja base de cálculo será o preço do serviço (art. 7.º da LC nº 116/2003). (Apud. Kiyoshi, 2018)

A preocupação em tributar as riquezas geradas pelos produtos da economia digital pode ser verificada no esforço para incluir na lista anexa de serviços tributáveis o subitem 1.09. Contudo, até ao momento, não há uma movimentação em massa relevante para a efetivação das alterações. De fato, nas atuais circunstâncias, é improvável que os mais de 5.500 municípios brasileiros estejam preparados para tributar os serviços digitais.

Alguns exemplos que já instituíram os impostos através de Lei Ordinária Municipal são as cidades de São Paulo, que já em 2018 passou a cobrar 2,9% a título de ISS de seus contribuintes, a cidade do Rio de Janeiro, que impôs uma alíquota de 2% , a de Porto Alegre também com alíquota de 2% e a de Fortaleza que fixou de 5%.

---

[105] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 6517039. Relator: Min. Luiz Fux, DJ 24 de abr. de 2017. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105. Acesso em 06 out 2020.

[106] LOPES, Guilherme Negreiros Lacerda; SILVA, Antônia Maria da. Atualização legislativa: tributação sobre a plataforma de streaming Netflix. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 14 jun. 2019. Disponível em: investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/337425-atualizacao-legislativa-tributacao-sobre-a-plataforma-de-streaming-netflix *apud* HARADA, Kiyoshi. Direito fincanceiro e tributário**.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Em relação a hipótese de incidência aplicada ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), basta fazer a análise a partir do aspecto material para perceber que não cabe incidência desse imposto também. O ICMS é o imposto que incide sobre circulação de mercadorias e serviços específicos. Para que existe o fato gerador do ICMS-Comunicação é necessário que haja uma fonte emissora, uma fonte receptora e uma mensagem a ser transmitida.

O fato gerador se dá com a efetiva prestação do serviço de comunicação. [107] Quanto ao ICMS-Mercadoria, para que nasça a obrigação tributária, é necessário que haja a de transferência de titularidade de um bem corpóreo, móvel e com destinação comercial.[108] No caso do streaming não é oferecido ao consumidor uma estrutura de telecomunicação, tampouco uma transmissão efetiva do bem. Ou seja, as características deste tipo de serviço, previamente expostas neste trabalho, afastam a incidência do ICMS.

As palavras de Lima e Paiva arremata perfeitamente o que foi acima exposto:

> A incidência do ISS implica a existência efetiva de um serviço, o que não ocorre no contrato de locação, conforme pacificado na jurisprudência nacional, através da Súmula Vinculante nº 31, que estipula ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.
>
> (...) Por outro lado, esse fato também não se subsume à incidência do ICMS, pois não há, no caso, serviço de transporte ou de comunicação constante na regra matriz de incidência deste tributo. Por outro lado, também não ocorre a incidência do ISS, pois, conforme já assinalado, não se trata de serviço, uma vez somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, constitui fato gerador do imposto citado.[109]

Ou seja, as características do serviço de streaming afastam tanto a hipótese de incidência do ISSQN quanto do ICMS já que não preenchem o aspecto material necessário para constituir a exação de nenhum desses tributos.

---

[107] MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação. São Paulo: Dialética, 2006. p. 158 e 217.

[108] CARBONAR, Alberto; MEIRA, Liziane. Análise da Incidência Tributária do ICMS Sobre as Operações com Softwares via Download e Streaming. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 12, n. 1 jan/jun, p. 460 e 468.

[109] LIMA, Alexandre Augusto Batista de; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A Tributação da Atividade de Distribuição de Material Audiovisual Via Streaming pela Internet: A Conceituação de Serviço como Regra Matriz de Incidência Tributária. *op. cit.*, p. 54.

CONCLUSÃO

A ampla discussão a respeito da tributação desse novo setor da economia se justifica pelo rápido avanço da tecnologia e da geração de riqueza dos produtos digitais. Diante disso, este trabalho buscou compreender se a mudança trazida pela inclusão do subitem 1.09 na Lei Complementar 116/2003 foi um mecanismo eficiente para tributar os serviços de entretenimento digitais.

Para isso, no capítulo 2 estabeleci o conceito de streaming a ser utilizado no decorrer do trabalho, além disso fiz a contextualização da tecnologia para melhor entendimento. Também verifiquei a natureza tributária do streaming baseada no conceito de serviço. Por fim, analisei as normas de outros países com intuito de explorar como outros sistemas tributários têm sido alterados frente à nova realidade.

No capítulo 3, para avaliar o cenário atual, inicialmente trabalhei a progressão do Direito Tributário Brasileiro ao decorrer dos anos. Em seguida, apresentei as noções gerais do Direito Tributário e também a competência tributária. Com os referidos tópicos examinados segui coma a análise do conflito de competência e a guerra fiscal presente no Brasil. Finalmente, apurei os aspectos do ISS e as alterações da Lei n. 157/2016 no regime do imposto.

A partir dos tópicos acima citados, concluiu-se que atualmente a realidade se mostra altamente dinâmica. Sendo assim, faz com que seja necessário a constante mudança do conceito de serviço para se adequar aos novos modelos de negócios provenientes dos avanços tecnológicos.

Todavia, essa constante alteração, apesar de parecer benéfica à primeira vista, por em tese acompanhar as mudanças na sociedade, gera uma enorme insegurança jurídica, já que o modelo tributário brasileiro impõe uma dureza de forma que já não existe mais. São demandadas diversas características que o legislador faz um verdadeiro malabarismo para encaixar acordos comerciais tão disruptivos em molduras tão antiquadas.

Sendo assim, resta claro que a atual forma de tributação dos serviços de streaming deve ser revista. Não basta atualizar conceitos ultrapassados para tentar alcançar as novas formas de

geração de riqueza, é necessário repensar o sistema tributário brasileiro como um todo, de uma maneira que acompanhe o teor volátil e incerto que são características intrínsecas desses novos produtos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. *In:* REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto:** crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

ARAUJO, Guilherme D. A. S. Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise Econômica da Destruição Criativa da Economia Disruptiva. *In:* ECONOMIC ANALYSIS OF LAW REVIEW, 2018.

ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL. Chamada Lei Antitruste. Reestruturou todo o SBDC. Histórico do Cade, 24 de fev. de 2016. Disponível em: http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/historico-do-cade. Acesso em: 30 de setembro de 2020.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários** – IBET, 2014. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf. Acesso em: 1 de julho de 2020.

BOFFEY, Daniel. Apple does not need to pay €13bn Irish tax bill, EU court rules. **The Guardian**, 15 de jul. de 2020. Disponível em: https://www.theguardian.com/technology/2020/jul/15/apple-does-not-need-to-pay-13bn-irish-tax-bill-court-rules. Acesso em: 26 de setembro de 2020.

BRAND FINANCE. The World's Most Valuable Brand – Amazon Breaks $200 Billion Mark. 22 de jan. de 2010. Disponível em: https://brandfinance.com/news/press-releases/the-worlds-most-valuable-brand--amazon-breaks-200-billion-mark/. Acesso em: 10 de setembro de 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de agosto de 2020.

BRASIL, **Lei Complementar nº 157**, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que "dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências". Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm. Acesso em: 12 de agosto de 2020.

BRASIL, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidente da República, [1996]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 12 de agosto de 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial 116.121/SP**. Relator: Min. Octavio Gallotti, Redator designado para o Acórdão: Min. Marco Aurélio, 11 de outubro de 2020, DJ 25 de maio de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 547245/SC**. Relator: Min. Eros Grau, 2 de dez. de 2009, DJe 05 de mar. de 2010 EMENT VOL- 02392-04, p. 857. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc. Acesso em: 03 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 112947/SP**. Relator: Min. Carlos Madeira, 19 de jun. de 1987. DJ 7 de ago de 1987 EMENT VOL – 01468-04, p. 784. Grifo do autor. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557. Acesso em 04 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 6517039**. Relator: Min. Luiz Fux, DJ 24 de abr. de 2017. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4117105. Acesso em 06 outubro de 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias. **Consultor jurídico**, 29 de ago. de 2018. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias#author. Acesso em 16 de novembro de 2019.

BULARA, Vanessa. Economia digital: impactos tributárias e de comércio exterior. **Digital Economy**: Tax and International Trade Implications. Available at SSRN 3309605, 2018.

CABRAL, Isabela. Amazon é a marca mais valiosa do mundo: veja oito curiosidades sobre a empresa. **Tech Tudo**, 12 de jun de 2019. Disponível em: https://www.techtudo.com.br/listas/2019/06/amazon-e-a-marca-mais-valiosa-do-mundo-veja-oito-curiosidades-sobre-a-empresa.ghtml. Acesso em 10 de setembro de 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, *Epub.*

CARBONAR, Alberto; MEIRA, Liziane. Análise da Incidência Tributária do ICMS Sobre as Operações com Softwares via Download e Streaming. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 12, n. 1 jan/jun, p. 444-481, 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, *Epub*.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2018. *Epub.*

COVID-19: Tracking the impact on FMCG retail and media. **Nielsen**, 16 de mar. de 2020. Disponível em https://www.nielsen.com/covid-19 Acesso em 03 de julho de 2020.

DIAS, Felipe. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7 p. 141-160, 1º sem. 2020. São Paulo: IBDT. 2020. Disponível em https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/action-1-do-beps-medidas-unilaterais-adotadas-por-paises-e-seus-impactos-na-tributacao-dos-negocios-da-economia-digital/. Acesso em: 08 de setembro de 2020.

FLOOD, Alisson. Amazon 'pays 11 times less corporation tax than traditional booksellers'. **The Guardian**, 12 de set. de 2017. Disponível em: https://www.theguardian.com/books/2017/sep/12/amazon-pays-11-times-less-corporation-tax-than-traditional-booksellers. Acesso em: 01 de outubro de 2020.

FREIRE, Rodrigo Veiga Freire. **Livre concorrência tributária:** limites legais e institucionais do CADE para prevenir e reprimir condutas anticompetitivas baseadas nos efeitos das normas tributárias. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

G. LAB. Inteligência artificial pode ajudar a reduzir conflitos no STF. **O Globo economia**, 8 de jul. de 2020. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/inteligencia-artificial-pode-ajudar-reduzir-conflitos-no-stf-1-24520012. Acesso em 21 de setembro de 2020.

G1, Rio. Sérgio Cabral é condenado a ressarcir benefícios fiscais ao RJ: Michelin, que teria sido beneficiada, foi condenada com o ex-governador. Para Justiça, valores de ICMS deixaram de ser pagos. **Globo**, 6 de out. de 2016. Disponível em: http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/10/cabral-e-condenado-ressarcir-beneficios-fiscais-ilegais-ao-rj.html. Acesso em 21 de outubro de 2020.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 14ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 312.

GUSMÃO, Gustavo. YouTube Music e Premium chegam ao Brasil no lugar do YouTube Red. **Olhar Digital**, 25 de set. de 2018. Disponível em https://olhardigital.com.br/noticia/youtube-music-chega-ao-brasil-por-xx-reais-ao-mes/78680. Acesso em 15 outubro de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas.

IMPOSTÔMETRO. São Paulo aumenta ICMS para TV por assinatura. 20 de out. de 2020. Disponível em: https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=955. Acesso em 20 de outubro de 2020.

IVANOVA, Irina. Chicago becomes first city to collect "Netflix tax". **CSB News**, 16 de maio de 2019. Disponível em : https://www.cbsnews.com/news/netflix-tax-chicago-becomes-first-municipality-to-collect-netflix-tax/ Acesso em 28 setembro de 2020.

JORGE, Nayanni Enelly Vieira. **Tributação da Netflix no Brasil:** Incidência do ISS sobre Streaming e a (In) Constitucionalidade da LC 157/2016. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

KNICKREHM, Mark; BERTHON, Bruno; DAUGHERTY, Paul. **Accenture Strategy.** Digital disruption: The growth multiplier, 2016. Disponível em: https://www.accenture.com/_acnmedia/PDF-14/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier-Brazil.pdf. Acesso em 10 de julho de 2020.

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais. **Revista Direito Tributário Atual**, ano 37, n.43, p. 356-385, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Raphael-Lavez.pdf. Acesso em 06 de julho de 2020.

LIMA, Alexandre Augusto Batista de; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A Tributação da Atividade de Distribuição de Material Audiovisual Via Streaming pela Internet: A Conceituação de Serviço como Regra Matriz de Incidência Tributária. **Revista Jurídica Eletrônica da UFPI**, v. 5, n. 01, 2018.

LOUREIRO, Rodrigo. Aplicativos entram na mira da reforma tributária porque ‘arrecadam pouco’: Empresas como Netflix e Spotify, por exemplo, podem ter que pagar mais impostos no futuro. **Exame**, 11 de jul. de 2029. Disponível em: https://exame.com/tecnologia/aplicativos-entram-na-mira-da-reforma-tributaria-porque-arrecadam-pouco/ Acesso em 21 outubro de 2020.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In:* XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 2010, Fortaleza. **Anais**. Fortaleza, CE, v. 9, 2010, p. 2, 10, 11.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação.** São Paulo: Dialética, 2006.

MOTTA, Massimo; SALGADO, Lucia. **Política de concorrência:** teoria e prática e sua aplicação no Brasil. Elsevier Brasil, 2019.

NETO, Celso; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano. Desafios Tributários na Era Digital. *In:* AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. Coimbra. Grupo Almedina, 2020.

NOTÍCIAS STF. Inteligência artificial vai agilizar a tramitação de processo no STF, 30 de maio de 2018. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=380038. Acesso em 21 de setembro de 2020.

OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: **OECD Publishing**, 5 de out. de 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em 20 de setembro de 2020.

PANAYI, C. **International tax law following the OECD/G20 base erosion and profit shifting project. Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 11, p. 628-60, 2016.

PAULSEN, Leandro de. **Curso Direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PICONEZ, Matheus. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. *In:* MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato, MAITTO, Ricardo (coord.). **Tributação da economia digital:** desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PINTO, Ana Estela de Sousa. Europa lança pacote tributário para apertar cerco a gigantes digitais. **Folha de São Paulo**, 15 de jul. de 2020. Disponível em https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/europa-lanca-pacote-tributario-para-apertar-cerco-a-gigantes-digitais.shtml. Acesso em 26 de setembro de 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual**, ano 37, n.43, p. 527-547, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT, 2019.

POLITI, James. EUA propõem tarifas de 100% sobre produtos franceses por causa de imposto digital. **Folha de São Paulo**, 3 de dez. de 2019. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/12/eua-propoem-tarifas-de-100-sobre-produtos-franceses-por-causa-de-imposto-digital.shtml. Acesso em 12 de setembro de 2020.

REUTERS, 'O Irlândes' é a aposta da Netflix para conquistar o Oscar de melhor filme. **Uol**, 6 de fev. de 2020. Disponível em: https://entretenimento.band.uol.com.br/noticias/100000982468/o-irlandes-e-aposta-da-netflix-para-conquistar-o-oscar-de-melhor-filme.html. Acesso em 15 de outubro de 2020.

RF1, Agência. Acusada de camuflar lucros, Amazon divulga pela 1ª vez o valor dos impostos. **Uol**, 19 de dez. de 2019. Disponível em: https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/12/19/amazon-divulga-pela-primeira-vez-o-valor-dos-impostos-pagos-na-franca.htm Acesso em 01 de outubro de 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação–a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito**, v. 16, n. 1, p. 335-362, 2018.

RICHTER, Diogo Kastrup. O streaming e a tributação 4.0: Desenvolvimento tecnológico. **Jota**, 5 de ago. de 2018. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-streaming-e-a-tributacao-4-0-05082018. Acesso em 28 de novembro de 2019.

RODRIGUES, Eduardo Frade; MACHADO, Henrique Felix. Antitruste e mercado de trabalho: Questões discutidas dentro do antitruste sobre mercado de trabalho geram ações concretas por parte de autoridades. **Jota**, 24 de set. de 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/fronteiras-concorrencia-regulacao/antitruste-e-mercado-de-trabalho-24092020. Acesso em 21 de outubro de 2020

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. São Paulo: Forense, 2020.

SANTINO, Renato. Uma crônica do fracasso: como serviço de streaming Quibi fechou em apenas 6 meses. **Olhar Digital**, 21 de out. de 2020. Disponível em: https://olhardigital.com.br/noticia/uma-cronica-do-fracasso-como-o-servico-de-streaming-quibi-fechou-em-apenas-6-meses/109096. Acesso em 24 de outubro de 2020.

SÃO PAULO, 2ª Vara de Falência e Recuperações Judiciais da Comarca de São Paulo. **Processo 1119642-14.2018.8.26.0100**. Recuperação Judicial de Saraiva e Siciliano S.A. e Saraiva Livreiros S.A.

SCHÖN, Wolfgang. **Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy**. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 21 de dez. de 2017.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Edipro, 2019.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. **Consultor Jurídico**, 20 de jan. de 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria. Acesso em 1 de junho de 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRAMONTINA, Mariana. Quibi: mais um serviço de streaming de filmes e séries chegou; vale a pena? **Uol**, 7 de abr. de 2020. Disponível em: https://entretenimento.uol.com.br/noticias/redacao/2020/04/07/quibi-mais-um-servico-de-streaming-para-celular-e-vale-a-pena.htm. Acesso em 24 de outubro de 2020

VALENTE, Jonas. Quase metade do planeta ainda não tem acesso à internet, aponta estudo. **Agência Brasil**, 28 de set. de 2019. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-09/quase-metade-do-planeta-ainda-nao-tem-acesso-internet-aponta-estudo Acesso em 10 de maio de 2020.

VATARI, Luis Claudio Yukio. **Conflito de Competência ICMS e ISSQN:** novos serviços da era digital. 2016. Dissertação (Mestrado em Concentração de Direito Tributário e de Negócios) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

VELOSO, Ana Clara; TONDO, Stephanie. Com pandemia e novos hábitos, 2020 se torna o ano do streaming no Brasil. **Extra**, 27 de set. de 2020. https://extra.globo.com/noticias/economia/com-pandemia-novos-habitos-2020-se-torna-ano-do-streaming-no-brasil-rv1-1-24660806.html. Acesso em 30 de setembro de 2020.

VIEIRA, Andrey; CABRAL, Ana Clara. A Inconstitucionalidade da Tributação das Plataformas de Streaming à Luz da Lei Complementar nº 157/2016. **Encontro de Pesquisas Judiciárias**. Alagoas, *[S.I, s.n]*, 2017. p. 161-176.

ZILVETI, Fernando Aurelio. As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, ano 37, n.43, p. 484-500, 2º sem. 2019. São Paulo: IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/as-repercussoes-da-inteligencia-artificial-na-teoria-da-tributacao/. Acesso em 06 de julho de 2020.