

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

**TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING*: CONFLITO ENTRE ICMS E
ISS E EVENTUAIS RISCOS DO IVA**

MATHEUS FELIPE DOS SANTOS

Rio de Janeiro
2023 / 2º semestre

MATHEUS FELIPE DOS SANTOS

**TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS DE *STREAMING*: CONFLITO ENTRE ICMS E
ISS E EVENTUAIS RISCOS DO IVA**

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

Membro da Banca

Membro da Banca

CIP - Catalogação na Publicação

S237t Santos, Matheus Felipe dos
TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS DE STREAMING: CONFLITO
ENTRE ICMS E ISS E EVENTUAIS RISCOS DO IVA /
Matheus Felipe dos Santos. -- Rio de Janeiro, 2023.
50 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Tributário. 2. ISSQN. 3. ICMS. 4. IVA. 5.
Streaming. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo apresentar, discutir e analisar a tributação dos serviços de streaming, considerando a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, além de abordar comentários doutrinários e jurisprudência relevantes sobre o assunto. Vale ressaltar que não busca esgotar completamente o tema, isso porque, no momento da produção deste trabalho, a PEC nº 45/2019, que altera o Sistema Tributário Nacional está em tramitação no Senado brasileiro. Inicialmente, é fundamental examinar se os impostos discutidos incidem ou não sobre os serviços de streaming, sejam eles plataformas de áudio ou vídeo. Superada essa questão, o trabalho investiga qual ente é responsável por essa tributação. É importante analisar se, no futuro, com o avanço da tecnologia e a introdução de novas plataformas de streaming, pode surgir insegurança jurídica em relação à tributação. Por fim, analisa quais os eventuais impactos causados pela criação de um IVA.

Palavras-chave: Tributário; ISSQN; ICMS; IVA; Streaming; Software.

ABSTRACT

This work aims to present, discuss, and analyze the taxation of streaming services, considering Complementary Law No. 157, dated December 29, 2016, while addressing relevant doctrinal comments and jurisprudence on the subject. It's important to note that this study doesn't seek to exhaustively cover the topic, given that, at the time of its production, Constitutional Amendment Proposal n°. 45/2019, which amends the National Tax System, is under consideration in the Brazilian Senate. Initially, it is crucial to examine whether the discussed taxes apply to streaming services, whether they are audio or video platforms. Once this issue is addressed, the study investigates which entity is responsible for this taxation. An important consideration involves assessing potential future legal uncertainties concerning taxation due to technological advancements and the introduction of new streaming platforms. Lastly, it examines the possible impacts resulting from the creation of a VAT.

Key-words: Taxation. ISS (Tax on Services of Any Nature). ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services). VAT (Value-Added Tax). Tax Competition. Streaming Platform. Streaming. Software.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN - Código Tributário Nacional

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

LC - Lei Complementar

PEC - Proposta de Emenda Constitucional

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

VAT - *Value Added Tax*

Sumário

INTRODUÇÃO	6
1. <i>STREAMING</i> : DEFINIÇÃO	9
2. <i>SOFTWARE</i>	9
2.1 - Tipos de <i>softwares</i>	13
3. <i>STREAMING</i> E A SUA NATUREZA JURÍDICA NO BRASIL	15
4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
4.1 Conceito de serviço	19
5. ISS X ICMS	21
5.1 O conflito entre estados e municípios até a consolidação do entendimento de que o imposto seria de competência municipal	21
5.2 Histórico de controvérsias entre estados e municípios	25
5.3 Discussão acerca da incidência de ISS em <i>streaming</i> :	27
5.4 Discussão acerca da incidência de ICMS em <i>Streaming</i> :	32
6. A tributação dos <i>Streamings</i> à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	35
7. A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) E SEU IMPACTO NAS PLATAFORMAS DE <i>STREAMING</i>	37
7.1 Simplificação e Unificação	38
7.2 Desafios da tributação com o IVA no brasil	40
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

INTRODUÇÃO

Criada em meados dos anos 60, a conhecida rede mundial de computadores tinha como principal intuito a facilitação da comunicação durante a Guerra Fria, e seu acesso era de uso exclusivo de militares e pesquisadores¹. Atualmente, seis décadas depois, a população tem uma relação completamente diferente com a internet do que aquela vivenciada no período de sua concepção. O Brasil, por sua vez, tem uma grande participação nessa esfera.

Pesquisas realizadas pelo Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br) indicam que, no ano de 2022, cerca de 80.2% dos lares brasileiros tinham acesso à internet² – aproximadamente 149 milhões de pessoas. Ou seja, é seguro afirmar que uma grande parcela dos cidadãos da terra do Pau-Brasil está conectada digitalmente.

E, dentre diversos usos da internet, como trabalho e estudos, o brasileiro encontrou uma forma de lazer *online*, através das plataformas de *streaming* de mídias digitais. De forma resumida, esses sites são responsáveis por armazenar e distribuir produções midiáticas e musicais através de um serviço de assinatura sem a necessidade de *download*³ dos arquivos.

De acordo com Frederico Stockneider⁴, diretor de tecnologia da Infoworker, a ampla adoção de serviços de *streaming* foi impulsionada por diversos fatores. A acessibilidade financeira dessas plataformas, que oferecem aos consumidores a liberdade de interromper os serviços a qualquer momento, contrasta com as TVs por assinatura, que são mais caras e vendidas em pacotes com muitos canais que muitas vezes não interessam aos assinantes.

Além disso, a pandemia desempenhou um papel crucial nesse aumento. Um relatório divulgado pela Motion Pictures Association - MPA revelou um crescimento de 26% nas assinaturas de *streaming*, totalizando cerca de 232 milhões de novas contas e aproximadamente

¹ História da Internet. Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Hist%C3%B3ria_da_Internet > Acessado em: 09/09/2023.

² Disponível em: < https://data.cetic.br/explore/?pesquisa_id=1&unidade=Domic%C3%ADlios > Acessado em: 09/09/2023.

³ Ato de fazer cópia de uma informação ou de um arquivo, que se encontra num computador remoto.

⁴ Empresas aumentam os investimentos em Inteligência Artificial. Disponível em: <https://empreendedor.com.br/noticia/empresas-aumentam-os-investimentos-em-inteligencia-artificial/> >. Acessado em: 09/09/2023.

1.1 bilhão de assinaturas em todo o mundo, apenas nos primeiros momentos da pandemia de covid-19 em 2020.⁵

É crucial destacar que, dada a enormidade dos valores envolvidos nessa indústria, é imperativo estabelecer com precisão a natureza jurídica dos serviços de *streaming*, bem como compreender as leis que regulamentam esse setor no Brasil. Esse entendimento é essencial para atrair grandes *players* do mercado internacional e promover o desenvolvimento do mercado nacional. Tais objetivos só podem ser alcançados com segurança jurídica, proporcionando um ambiente propício para investimentos e crescimento sustentável.

Com a chegada dessas plataformas no país, sendo a Netflix, em 2011, a primeira a distribuir seus produtos (ou serviços) por aqui⁶, surgiu-se um grande embate no direito tributário brasileiro, dividido em duas principais questões: (i) se essas plataformas deveriam ser tributadas pelo legislador brasileiro; e (ii) se sim, qual a tributação correta.

*Spoiler alert*⁷: essa discussão, até então pacificada, está prestes a sofrer uma grande mudança. Atualmente, com base na Lei Complementar nº. 157/2016, os serviços de distribuição de áudio, vídeo e imagem através da internet são tributados com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Contudo, em 08 de novembro de 2023, o Senado aprovou, em primeiro turno, a PEC 45/2019⁸, que fará uma modificação significativa no código tributário brasileiro e, com isso, afetará a forma – e a alíquota – de tributar as plataformas de *streaming* no Brasil.

Com essa eventual mudança, cinco tributos serão substituídos por dois Impostos sobre Valor Agregado (IVAs): um gerenciado pela União, que será a Contribuição sobre Bens e

⁵ Um ano depois do início da pandemia, plataformas de *streaming* contabilizam ganhos. Disponível em: < <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/03/um-ano-depois-do-inicio-da-pandemia-plataformas-de-streaming-contabilizam-ganhos/>>. Acessado em: 09/09/2023.

⁶ Netflix chega ao Brasil por R\$ 15 ao mês. Disponível em:

< <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2011/09/netflix-chega-ao-brasil-por-r-15-por-mes.html> > Acessado em: 09/09/2023.

⁷ A expressão “*spoiler alert*” (alerta de spoiler) é empregada quando algum conteúdo referente a um filme, série ou livro pode divulgar detalhes cruciais da trama, usada de forma recorrente *online*.

⁸ Senado aprova reforma tributária em primeiro turno. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/11/08/senado-aprova-reforma-tributaria-em-primeiro-turno#:~:text=O%20Plen%C3%A1rio%20do%20Senado%20aprovou,tentativas%20de%20modificar%20o%20t exto.>> Acessado em: 11/11/2023.

Serviços (CBS), que vai unificar IPI, PIS e Cofins, e o outro, Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), terá gestão compartilhada entre os municípios e estados, e unificará o ICMS e o ISS⁹.

Ainda é cedo para afirmar se a criação dessa nova forma de tributação será benéfica ou não para os serviços de *streaming* no Brasil, mas o presente trabalho examinará como a jurisprudência brasileira tem abordado a matéria, bem como estudará o embate que culminou na atual forma de tributação das plataformas, e quais são as alíquotas aplicadas.

Ao final, será exposto um posicionamento em relação à abordagem atual, considerando a estrutura vigente do ordenamento jurídico brasileiro e a interpretação constitucional adequada sobre a titularidade da competência tributária e os eventuais impactos da criação de uma nova forma de tributação.

⁹ Senado aprova reforma tributária; texto retorna para a Câmara. Disponível em < <https://g1.globo.com/politica/noticia/2023/11/08/senado-aprova-texto-principal-da-reforma-tributaria-em-1o-turno-votacao-segue.ghml> >. Acessado em: 11/11/2023.

1. *STREAMING*: DEFINIÇÃO

Antes de adentrar no escopo da pesquisa, cumpre explicar, de forma resumida, alguns tópicos que serão tratados nesse trabalho. O primeiro dele é o que, de fato, significa a palavra “*streaming*”.

A palavra em si não possui uma tradução direta para o português, e por isso é frequentemente utilizada da mesma forma em textos em língua portuguesa. No entanto, é comum encontrar algumas alternativas ou adaptações, como “transmissão ao vivo” ou simplesmente “ao vivo”, quando se refere a transmissões ao vivo pela internet e, em alguns contextos técnicos, especialmente relacionados a fluxos de dados contínuos, utiliza-se a expressão “transmissão contínua”.

Streaming é um termo utilizado para descrever a transmissão contínua de dados de áudio, vídeo ou outros tipos de mídia pela internet. Em outras palavras, é uma forma de consumir vídeos e músicas *online*, sem precisar baixar o arquivo completo antes de reproduzi-lo.

Permite que os usuários acessem e consumam conteúdo em tempo real, sem a necessidade de armazenar arquivos grandes em seus dispositivos. Isso é amplamente utilizado em serviços de vídeo sob demanda, como Netflix, Amazon Prime Video e Globoplay, serviços de música, os quais se destacam Spotify e Apple Music, e até mesmo em transmissões de eventos esportivos, shows e outros conteúdos ao vivo pela internet.

A tecnologia de *streaming* funciona transmitindo pequenos segmentos do arquivo de mídia em tempo real, permitindo que os usuários assistam ou ouçam o conteúdo à medida que ele é recebido pelo dispositivo.

2. *SOFTWARE*

É essencial elucidar os conceitos teóricos que fundamentam a tecnologia do *streaming*, e o principal deles é o *software*. Esse entendimento é crucial, pois ele tem uma influência direta na formação das decisões judiciais sobre o assunto.

Seguindo o entendimento de Bill Gates, grande empresário norte-americano desenvolvedor da Microsoft e de outros *softwares* populares no mercado, *software* é um grupo de regras ditadas para uma máquina com intuito de ensiná-la a como executar tarefas diversas.¹⁰

Em complemento, o professor Saavedra:

Software do computador é um termo usado para contrastar com o de hardware; e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o “programa de computador” – seu elemento principal – mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções dos programas foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidade de aplicação). [...] Para que o computador-máquina (hardware) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o software. Sem o software o computador é um objeto (silencioso e inútil). O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresentasse como o *modus operandi*, (o sinal da supremacia do homem sobre a máquina).

No contexto dos serviços de *streaming*, um *software* desempenha um papel fundamental na entrega de conteúdo digital aos usuários. Em termos simples, é um conjunto de instruções ou programas de computador que permite que os dispositivos eletrônicos executem tarefas específicas. No caso em estudo, é responsável por várias funções cruciais que garantem uma experiência de visualização suave e interativa para os usuários.

Primeiramente, o *software* de *streaming* é usado para comprimir arquivos de mídia, como vídeos e músicas, em formatos que podem ser transmitidos pela internet de maneira eficiente. Essa compressão reduz o tamanho dos arquivos, facilitando sua transmissão através da largura

¹⁰ GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação de *software* no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

de banda disponível. Além disso, o *software* gerencia o processo de *streaming* em si, garantindo que os dados sejam transmitidos em tempo real, permitindo que os usuários assistam ou ouçam o conteúdo instantaneamente, sem ter que esperar pelo *download* completo do arquivo.

O *software* de *streaming* também inclui recursos de gerenciamento de conteúdo, permitindo que os provedores organizem e categorizem seu catálogo de mídia. Isso inclui funcionalidades como listas de reprodução, recomendações personalizadas, marcação de favoritos e histórico de visualizações. Essas características são projetadas para melhorar a experiência do usuário, tornando mais fácil encontrar e acessar o conteúdo desejado.

No contexto de plataformas de vídeo, o *software* também pode incluir recursos de reprodução interativa, como legendas, controle de velocidade de reprodução e funcionalidades de busca dentro do vídeo. Além disso, em serviços de *streaming* ao vivo, é responsável por transmitir eventos em tempo real, sincronizando o *feed* (tela) de vídeo ao vivo com a transmissão de áudio e possíveis interações dos espectadores, como comentários e curtidas.

Em resumo, o *software* no serviço de *streaming* é o cerne tecnológico que possibilita a transmissão eficiente e interativa de conteúdo digital pela internet. Ele não apenas garante uma experiência de visualização ou audição suave para os usuários, mas também oferece recursos adicionais para melhorar a interatividade e a personalização, tornando os serviços de *streaming* uma parte essencial do entretenimento contemporâneo.

No contexto normativo, o *software* é definido pelo artigo 1º da Lei nº 9.609/1998, que dispõe sobre proteção de propriedade intelectual de programa de computador no país, como um conjunto de instruções fornecidas a um programa específico, permitindo que ele execute tarefas conforme determinado pelo programador:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados

Portanto, não há dúvidas sobre a importância de esclarecer o significado do *software* para um debate sustentado sobre a tributação do *streaming*. Um *software* é uma ferramenta

fundamental que permite a operação de vários outros meios tecnológicos, incluindo o próprio *streaming*.

Não só: os *softwares* possibilitam a chamada “Era Digital”, servindo como uma espécie de coração das máquinas, já que viabiliza o intermédio produtivo de sua capacidade. Nos termos de Diniz, “o *software* é relativo aos programas de computação e aos sistemas de informação com as respectivas instruções, constituindo-se em manifestações intelectuais que alimentam as máquinas sendo criações da inteligência.”¹¹

Em um exemplo concreto, podemos mencionar a Apple, uma das empresas pioneiras a investir no mercado de distribuição de música. Na perspectiva do mercado naquela época, a iniciativa de vender músicas através do iTunes foi verdadeiramente revolucionária, pois, até então, era preciso baixar as músicas para poder ouvi-las.

É importante destacar que, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 9.609/98, todas as obras presentes em *software* possuem a mesma proteção concedida às obras de natureza intelectual:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel.

Essa ressalva é significativa, pois inicialmente, essa era a principal preocupação dos autores das obras. No mesmo intermédio, preleciona Orlando Gomes¹²:

¹¹ DINIZ, 1996 apud SILVA, 2017.

¹² GOMES, Orlando. A proteção dos programas de computador. A proteção jurídica do *software*. Rio de Janeiro:

Entendo que o *software* é uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num *corpus mechanicum* que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um filme cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como trabalho pessoal do programador - como se admite quando na obra protegida o elemento criatividade consiste na idealização do seu plano.

2.1 - Tipos de *softwares*

Traçando um breve panorama histórico, depois de estabelecida a definição legal e doutrinária e a proteção garantida, torna-se pertinente agora distinguir os diversos tipos de *software* existentes. A título de exemplo, cita-se o “*software* de prateleira”, o “*software* por encomenda” e o “*software* customizável”.

O termo “*software* de prateleira” refere-se ao *software* comercialmente disponível que não é personalizado para um cliente específico, mas é produzido em massa e vendido para o público em geral. Geralmente, esse tipo de *software* é embalado e vendido em lojas ou *online* para uso por consumidores ou empresas. A definição jurídica específica pode variar de acordo com a legislação de cada país, mas, em geral, refere-se a *software* padronizado e não personalizado disponível para compra por qualquer pessoa.

Uma falha desse modelo residia no fato de que, caso surgisse algum problema no *software*, a solução só poderia ser alcançada mediante a visita de técnicos especializados. Em ambientes corporativos, era essencial contar com uma equipe dedicada a esse propósito, colocando uma carga significativa sobre os profissionais de informática e resultando em custos elevados para quem precisasse de assistência.

Já a expressão “*software* customizável” refere-se a um tipo de *software* que é desenvolvido de forma a permitir modificações e adaptações para atender às necessidades específicas de um cliente ou de um grupo de usuários. Ele é projetado de maneira flexível, de modo que os usuários finais possam fazer personalizações no *software* para atender às suas exigências particulares.

Forense, 1985. P.4. In: PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação do *software* Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. Tese de Doutorado. PUC. São Paulo. 2016. P. 64-65.

O termo "*software* por encomenda" refere-se a um tipo de *software* desenvolvido sob demanda para um cliente específico ou organização. É personalizado de acordo com as necessidades e requisitos particulares do cliente, sendo criado sob medida para atender a essas especificações. Geralmente, envolve um contrato entre um desenvolvedor de *software* e um cliente, onde o *software* é projetado e desenvolvido de acordo com as instruções e exigências específicas do cliente. Muitas vezes é protegido por direitos autorais e pode envolver questões contratuais específicas para garantir os direitos e responsabilidades de ambas as partes envolvidas no desenvolvimento, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 176.626/SP e do RE 199.464/SP.

Esclarecidos os principais tipos de *software*, cabe trazer à luz o posicionamento de Neto sobre o assunto¹³:

Ainda, para uma maior compreensão do estudo aqui realizado, cumpre-nos diferenciar os *softwares* quanto ao seu grau de padronização, o que certamente será necessário quando tratarmos dos impostos que incidem na sua comercialização. Dentre eles, temos o '*software* por encomenda', também chamado de '*software* sob medida' ou '*custom made*', os quais são programas desenvolvidos para atender a necessidades específicas de um usuário. Encontramos ainda os denominados '*softwares* de adaptação ao usuário' ou '*customized*', os quais são programas resultantes da adaptação de um programa dirigido ao mercado em geral, às necessidades de um usuário em particular. Por último, o *software* que causa maior divergência doutrinária em relação a tributação, é o '*software* de prateleira', também denominado '*software* acondicionado ou empacotado' ou ainda '*package*' que consiste nos programas dirigidos aos usuários em geral, o que permite disponibilizá-los ao mercado em geral.

Explorar esse contexto é fundamental, já que essas discussões, como mencionado anteriormente, forneceram a base para as decisões dos tribunais superiores e das cortes em todo o país por muitos anos. Embora tenha sido estabelecido que o regime de tributação para o *streaming* é o do ISS, com essa nova forma de tributação em tramitação, é bastante provável que essa discussão leve alguns anos para se consolidar e ser aceita, de maneira semelhante ao que aconteceu com os *softwares*.

¹³ JORGE, Valdemar Bernardo. As Novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática – Comercialização de '*Softwares*', Imunidade do Livro Eletrônico, '*Internet*'. In Direito Tributário Atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 326). In: Dissertação de Mestrado. NETO, Barthen Hélio. NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo. 2016

A descrição detalhada dos *softwares* é crucial para que o leitor compreenda adequadamente as análises realizadas aqui, uma vez que esses programas desempenham um papel fundamental no funcionamento adequado dos serviços de *streaming*.

Além disso, ao examinar as pesquisas recentes sobre o tema, fica claro que a comunidade internacional reconheceu a competência do instituto do direito autoral para resolver questões relacionadas à propriedade do *software*¹⁴. A inclusão dos serviços de *streaming* nesse contexto é uma questão amplamente aceita pela comunidade internacional, fundamentada em princípios teóricos sólidos.

3. *STREAMING* E A SUA NATUREZA JURÍDICA NO BRASIL

Após compreender o conceito e a definição do *software*, é pertinente explorar sua natureza jurídica no país que, conseqüentemente, definirá a do *streaming*. Isso porque, apesar do rápido crescimento no número de plataformas de transmissão, essa tecnologia ainda é relativamente nova, e como resultado, não existe um consenso claro sobre sua definição na vasta rede mundial de computadores.

O *streaming* de mídia é simplesmente uma ferramenta utilizada para a transferência de dados, onde as informações são transmitidas de forma contínua e singular. Esse processo envolve a recepção, coleta e processamento de dados, permitindo a transmissão por um período específico, sem que o arquivo seja incorporado ao meio eletrônico do usuário. Em vez disso, ocorre apenas a transmissão temporária dos dados, caracterizando uma cessão de uso por um tempo determinado.

Um paralelo interessante pode ser traçado com o rádio, que transmite áudio por meio de estações de rádio, enquanto os serviços de *streaming* realizam transmissões por meio da internet¹⁵.

¹⁴ Lazzarini. Propriedade intelectual sobre *software*: uma visão geral. Disponível em: < <https://baptistaluz.com.br/espacostartup/propriedade-intelectual-sobre-software-uma-visao-geral/> > Acessado em: 11/10/2023.

¹⁵ FOROUZAN, Behrouz A. Comunicação de Dados e Redes de Computadores. 4ª ed. São Paulo: AMGH Editora Ltda, 2010.

No Brasil, atualmente, existem 137 plataformas de *streaming* operando simultaneamente¹⁶, e movimentou cifras próximas a 1.1 bilhão de reais apenas em 2022¹⁷. Este setor representa uma parte significativa tanto da economia nacional quanto da internacional, destacando-se como um importante motor financeiro e um campo crucial para debates legais e regulatórios em constante evolução. Em 2021, a Anatel estimou que mais de um milhão de pessoas fizeram a transição dos serviços de TV por assinatura para plataformas de *streaming*.¹⁸

Nesse contexto, com a ascensão das plataformas, o judiciário brasileiro se debruçou em uma questão: qual a forma de tributação correta delas. Para entender o resultado desse imbróglio, cumpre estudar o Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP. Neste caso, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence fundamentou seu voto utilizando a diferenciação entre as modalidades de *softwares*, conforme previamente apresentada por SAAVEDRA. O magistrado chegou à seguinte ementa:

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("*software*"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "*software* de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.¹⁹

¹⁶ Brasil tem maior número de serviços de *streamings* da América Latina, com 137 plataformas. Disponível em: <[https://www.aicinema.com.br/brasil-tem-maior-numero-de-servicos-de-streamings-da-america-latina-com-137-plataformas/#:~:text=de%20Cinema%20\(AIC\)-,Brasil%20tem%20maior%20n%C3%BAmero%20de%20servi%C3%A7os%20de,Am%C3%A9rica%20Latina%2C%20com%20137%20plataformas](https://www.aicinema.com.br/brasil-tem-maior-numero-de-servicos-de-streamings-da-america-latina-com-137-plataformas/#:~:text=de%20Cinema%20(AIC)-,Brasil%20tem%20maior%20n%C3%BAmero%20de%20servi%C3%A7os%20de,Am%C3%A9rica%20Latina%2C%20com%20137%20plataformas)>. Acessado em: 12/10/2023.

¹⁷ Brasil. Boom do *streaming* no Brasil deve movimentar mais de R\$ 1 bilhão em 2022. Disponível em: <<https://valor.globo.com/eu-e/noticia/2021/12/17/boom-do-streaming-no-brasil-deve-movimentar-mais-de-r-1-bilhao-em-2022.ghtml>>. Acessado em: 12/10/2023.

¹⁸ Clientes de TV a cabo migram para *streaming* e revolucionam mercado. Disponível em: <<https://jovempan.com.br/programas/jornal-da-manha/clientes-de-tv-a-cabo-migram-para-streaming-e-revolucionam-mercado.html>>. Acessado em: 12/10/2023

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176626-3/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DF, 10 de novembro de

Observa-se que o Ministro Relator destacou que o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador constitui um bem incorpóreo, intangível, e, portanto, não sujeito à tributação pelo ICMS. No entanto, ressaltou que, quando o programa de computador é comercializado dentro de uma caixa, torna-se um bem corpóreo, tangível, sujeito à incidência desse tributo.

Conforme a decisão analisada, a incidência do Imposto sobre Serviços estaria caracterizada em situações envolvendo *softwares* customizados, nos quais a adaptação do programa de computador seria considerada uma prestação de serviço.

Vale ressaltar que, no contexto dos softwares, a noção de “*corpus mechanicum*” tem sido atenuada. Isso se deve ao fato de que, nos estágios iniciais da Era Digital, os *softwares* costumavam ser adquiridos em lojas físicas (“de prateleira”). No entanto, atualmente, é mais comum o acesso ao seu conteúdo (*corpus mysticum*) online, seja por meio de *download* ou *streaming*.

Conforme mencionado anteriormente, o *streaming* é uma tecnologia empregada pelos computadores para transmitir dados que se convertem em filmes, séries, músicas e outros tipos de conteúdo²⁰. À luz desse julgado, é que questões sobre a possibilidade de tributação por meio do Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou até mesmo outros impostos, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), têm sido objeto de debate e análise. Esse cenário complexo demanda uma revisão detalhada das leis fiscais para estabelecer um sistema tributário adequado e equitativo para os serviços de *streaming*, levando em consideração as nuances dessa tecnologia em constante evolução.

1998. Diário da Justiça, DF, 11 de dezembro de 1998. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadordpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535> > Acessado em: 08/11/2023.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. A Lei complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet, fl. 269-301, In: MONTEIRO, Alexandre, Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas – São Paulo: Saraiva Educação, 2018

4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

De acordo com Eduardo Sabbag: “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”²¹. De forma mais simples, é a capacidade de criar tributos.

Esta competência é dividida em ampla e restrita. Na sua forma ampla, como o próprio nome sugere, ela abrange todas as áreas da matéria tributária, incluindo arrecadação, fiscalização, majoração, redução, entre outras. Por outro lado, no sentido restrito, ou seja, de maneira limitada, refere-se apenas aos entes aos quais cabe a modificação, instituição ou extinção de tributos.

É o que se extrai da Constituição Federal. Veja-se:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Em outras palavras, as disposições legais mencionadas anteriormente determinam que tanto a União quanto os Estados, Municípios e o Distrito Federal têm competência para legislar sobre o direito tributário de forma colaborativa e mútua.

É importante destacar que a competência tributária e a capacidade tributária são conceitos distintos. Para ilustrar essa diferença, é válido revisitar a discussão abordada neste trabalho. Atualmente, enquanto os Municípios e o Distrito Federal possuem a capacidade de cobrar o Imposto sobre Serviços (ISS), podendo instituí-lo por meio de Lei Ordinária, desde que observem os parâmetros estabelecidos na Lei Complementar nº 157/2016, os Estados e o Distrito Federal têm a capacidade de cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), seguindo as diretrizes da Lei Complementar nº 87/1996.

²¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 339.

O problema surge quando há confusão acerca de qual entidade deve efetuar a cobrança do imposto. Situações de indefinição, como no caso dos serviços de *streaming*, criam brechas para as chamadas 'guerras fiscais', que frequentemente resultam em bitributação para os contribuintes.

4.1 Conceito de serviço

Diante da discussão mencionada, e ciente da atual forma de tributação das plataformas de *streaming*, é essencial abordar a definição do termo "serviço", mesmo que a legislação tributária nacional não forneça uma definição precisa. Nesse contexto, será necessário analisar as decisões judiciais relacionadas ao assunto juntamente com as leis atualmente em vigor no Brasil, a fim de estabelecer uma definição apropriada.

Se analisarmos apenas a morfologia da palavra "serviço", podemos defini-la como o "ato ou efeito de servir, de oferecer algo por meio de trabalho"²². No entanto, como é de notório saber jurídico, o significado da palavra na língua portuguesa nem sempre vai ao encontro de seu significado jurídico.

Certamente, a palavra "serviço" pode ter interpretações diferentes dependendo do contexto, especialmente quando consideramos as perspectivas tributária e trabalhista. Na área jurídica, é comum encontrar divergências nas interpretações, já que o significado de uma mesma palavra pode variar conforme o contexto em que é utilizada. Essas nuances destacam a complexidade das questões legais e a necessidade de uma análise cuidadosa para compreender plenamente os diferentes aspectos relacionados a um termo tão fundamental no campo do direito.

De fato, no âmbito do direito tributário, o termo "serviço" implica a existência de dois polos: um prestador que está fornecendo o serviço e um receptor que está o recebendo. Além disso, o serviço deve ser efetivamente prestado e satisfeito para que haja a incidência de impostos ou taxas sobre ele.

²² HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro; DE MELLO FRANCO, Francisco Manoel. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. 2001. p. 2.559

No entanto, é importante notar que essa definição pode variar em outros ramos do direito, como o direito civil. No contexto civil, a interpretação da palavra "serviço" pode ser mais ampla e abranger uma variedade de atividades, não necessariamente envolvendo a relação direta de prestador e receptor.

Essas divergências de interpretação destacam a complexidade da terminologia jurídica e a necessidade de considerar o contexto específico em que um termo é usado, especialmente ao aplicá-lo em diferentes áreas do direito.

No entendimento do professor Hugo de Brito Machado²³:

Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito Privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito Privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja – como está – na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.

Em sede do RE 651.7031, o Supremo Tribunal Federal (STF) definiu serviço da seguinte forma:

(...) o conceito de “serviço” tributável pelo ISS está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, que pode estar atrelada ou não à entrega de bens. Logo, de acordo com o conceito recentemente fixado pela suprema corte, a existência de uma obrigação de fazer é irrelevante para incidência do ISS, inexistindo, portanto, óbices à incidência do tributo municipal sobre a atividade de *streaming*”. (GOMES et al., 2019).

No entendimento atual, o Supremo Tribunal Federal (STF) conclui que, mesmo na ausência de uma obrigação específica de realizar algo (como, por exemplo, um contrato formalizado), o serviço deve ser tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Em outras palavras, a tributação ocorre independentemente de haver uma obrigação formal de fazer, contanto que um serviço seja efetivamente prestado, conforme a interpretação do STF.

De fato, o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN)²⁴ estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28. ed. Malheiros, 2007. p. 422.

²⁴ Código Tributário Nacional:

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. Em outras palavras, a legislação tributária não pode modificar ou reinterpretar o que está estabelecido na Constituição Federal em relação aos conceitos fundamentais que definem as competências tributárias dos entes federativos.

Com base no ordenamento jurídico brasileiro, deduz-se que um "serviço" compreende qualquer prestação de fazer, e essas atividades estão sujeitas à tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme estipulado pelas Leis Complementares 116/2003 e 157/2016. Essa interpretação está alinhada com o texto constitucional, que estabelece os parâmetros para a tributação dos serviços no Brasil.²⁵

5. ISS X ICMS

5.1 O conflito entre estados e municípios até a consolidação do entendimento de que o imposto seria de competência municipal

A situação descrita reflete um dilema recorrente no mundo tributário brasileiro e em muitos outros países. A ambiguidade nas leis, aliada à incapacidade de acompanhar rapidamente as mudanças tecnológicas, cria uma lacuna que resulta em incerteza jurídica. Esta incerteza não apenas prejudica os investimentos e a inovação, mas também desencadeia uma corrida entre estados e municípios para capturar receitas fiscais em mercados emergentes, como o setor de *streaming*.

Essa competição por tributação, embora compreensível do ponto de vista dos governos locais que buscam financiar serviços públicos, gera instabilidade e inconsistência no sistema tributário. Além disso, a lentidão na adaptação das leis às mudanças tecnológicas contribui para agravar ainda mais esse problema, pois impede que o sistema legal acompanhe o ritmo das inovações.

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

²⁵ Constituição Federal;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Esse ciclo de incerteza e atraso na atualização das leis cria um ambiente desafiador para empresas, especialmente aquelas envolvidas em setores altamente dinâmicos, como a tecnologia e o *streaming*. O resultado é um impacto negativo na economia, na criação de empregos e na capacidade do país de se manter competitivo no cenário global.

A solução para esse problema complexo exige uma abordagem coordenada entre o governo, os legisladores e os especialistas em tecnologia. É fundamental criar mecanismos legais que sejam flexíveis o suficiente para se adaptar rapidamente às mudanças tecnológicas, ao mesmo tempo em que proporcionem estabilidade e previsibilidade para as empresas. Além disso, é crucial promover a colaboração entre os diferentes níveis de governo para evitar conflitos e promover uma política tributária coerente e eficiente. Somente assim o país poderá criar um ambiente propício para a inovação, o investimento e o crescimento econômico sustentável.

Antes da definição clara de que a tributação sobre serviços de *streaming* seria de competência dos municípios, havia um cenário de conflito entre os estados e os municípios no Brasil. De um lado, os estados buscavam arrecadar por meio do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Do outro lado, os municípios procuravam enquadrar os serviços de *streaming* no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), um imposto municipal que incide sobre a prestação de serviços.

Nesse contexto, tanto os estados quanto os municípios realizaram várias alterações em suas legislações, decretos regulamentadores e até mesmo emitiram respostas em consultas feitas por contribuintes interessados. Ambos os lados estavam em uma disputa para determinar qual ente federativo teria o direito de arrecadar impostos sobre esse grande mercado de serviços de *streaming*.

Esse cenário, a complexidade e a insegurança no sistema tributário brasileiro, agravadas pela incapacidade de adaptação às mudanças tecnológicas de forma ágil. Esses desafios representam uma barreira significativa para investidores estrangeiros e nacionais. O Brasil, com

sua vasta quantidade de normas tributárias²⁶, acaba afastando investimentos e prejudicando o crescimento econômico.

A insegurança jurídica e a falta de estabilidade nas regras tributárias podem resultar em guerras fiscais, onde diferentes estados e municípios competem para atrair empresas oferecendo incentivos fiscais, criando uma situação de instabilidade para os contribuintes. Além disso, a possibilidade de bitributação (imposição de tributos similares por diferentes entidades tributantes sobre o mesmo fato gerador) e a falta de adequação das leis complementares apenas complicam a situação.

Essa competição criou incerteza jurídica e complexidade para as empresas, pois as regras tributárias variavam de acordo com o local, levando a uma situação confusa e desafiadora para os contribuintes. A posterior definição de que o ISS seria o imposto aplicável aos serviços de *streaming* ajudou a clarificar o cenário e a proporcionar uma base mais estável para a tributação nesse setor específico.

Cumprе ressaltar que muitos países optam por sistemas tributários mais simplificados, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que unifica a tributação sobre vendas em um único imposto. Essa abordagem reduz significativamente a complexidade para as empresas, pois elimina a necessidade de lidar com uma miríade de impostos e regulamentações diferentes em cada jurisdição. A implementação de um sistema de IVA pode contribuir para a redução das controvérsias jurídicas e aumentar a previsibilidade para os contribuintes, promovendo assim um ambiente mais estável para os negócios.

A adoção de um sistema de imposto sobre vendas unificado não apenas simplifica a administração tributária, mas também facilita a compreensão e o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas. Além disso, minimiza o risco de bitributação e de conflitos entre diferentes entidades tributantes, promovendo uma tributação mais eficiente e equitativa.

Quando olhamos para o nosso sistema tributário, é importante destacar que o Código Tributário Nacional já surgiu desatualizado. Embora tenha sido formalizado e oficialmente

²⁶ AMARAL. OLENIKE. AM ARAL. YAZBEK. STEINBRUCH. Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988. Disponível em: < <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf> > Acessado em: 25/10/2023.

publicado na década de cinquenta, somente entrou em vigor em 1966, por meio da Lei nº 5.172 daquele ano.

Um código elaborado antes mesmo da promulgação da Constituição Federal e, portanto, à frente de tantos avanços tecnológicos, inevitavelmente apresenta diversas lacunas devido à passagem do tempo.

Esse é o entendimento da ministra do STJ, Regina Helena Costa²⁷:

Alguns ajustes poderiam ser feitos em nível infraconstitucional [por meio de leis ordinárias e complementares]. E se for mudar estruturalmente o sistema, também não se pode achar que a mudança constitucional vai resolver tudo. Há problemas que estão nas leis.

O mercado de *streaming* e *software* é intrinsecamente ligado ao avanço tecnológico, e, por conseguinte, é um setor que está sempre em crescimento. A tecnologia não retrocede; ela só avança. Isso implica que os estados continuarão revisando suas regulamentações para se adaptarem às novas tecnologias em constante evolução.

Um estudo recente revelou que 71% dos brasileiros²⁸ já assinaram ou estão atualmente assinando algum serviço de *streaming* no país. Em adição a essa pesquisa, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) informou que, em 2021, a população brasileira totalizava 212,7 milhões de pessoas²⁹. Isso significa que mais de 147 milhões de indivíduos estão contribuindo mutualmente com o Imposto Sobre Serviços (ISS) por meio dessas assinaturas de *streaming*.

²⁷ COSTA, Regina Helena. Nenhuma proposta de reforma se preocupa com justiça tributária. Jota, ago. 2019. Disponível em: < <https://mauronegruni.com.br/2019/08/24/regina-helena-costa-nenhuma-proposta-de-reforma-se-preocupa-com-justica-tributaria/> > Acessado em: 24/10/2023.

²⁸ Pesquisa aponta que 70% brasileiros assinam *streamings*, mas 52% já cancelaram em algum momento Disponível em: < <https://www.tudocelular.com/mercado/noticias/n189215/pesquisa-aponta-70-brasileiros-assinam-streamings.html#:~:text=Dados%20do%20levantamento%20%E2%80%9CStreaming%202022,a%20filmes%20ou%20s%C3%A9ries%20online> > Acessado em: 25/10/2023.

²⁹ Saraiva. Alessandra. IBGE estima população brasileira em 212,7 milhões antes de Censo. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/07/22/ibge-estima-populao-brasileira-em-2127-milhes-antes-de-censo.ghtml>>. Acessado em : 24/10/2023.

Uma pesquisa realizada em 2020 revelou que o Brasil é o terceiro país do mundo³⁰ onde as pessoas dedicam mais tempo ao uso de aplicativos. Se a legislação tributária fosse tornada mais ágil e simplificada, mesmo sem necessariamente implicar em uma redução na carga tributária, o Brasil teria um potencial significativo nesse mercado. Isso se deve ao fato de que o público-alvo, os brasileiros, é extremamente atrativo para as grandes empresas de *streaming*.

Fica evidente, portanto, que a complexidade e o alto custo dos impostos, frequentemente envolvidos em situações de bitributação, tornam os investimentos no Brasil dispendiosos. Esse cenário poderá ser mitigado com a implementação de um único imposto com uma alíquota fixa, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A discussão sobre o IVA será explorada a seguir, seguida pela análise do embate entre ISS e ICMS.

5.2 Histórico de controvérsias entre estados e municípios

Conforme mencionado na discussão apresentada nesta monografia, a tributação dos serviços de *streaming* foi objeto de controvérsia entre ISS e ICMS. Os municípios afirmam sua competência para tributação com base na Lei Complementar 157/2016, que especifica que serviços de *streaming*, incluindo áudio, vídeo, imagem e texto, estão sujeitos ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme previsto na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003³¹.

Por outro lado, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) estabeleceu, por meio do Convênio ICMS nº 106/2017, que certas operações digitais, como jogos eletrônicos, *softwares* e arquivos eletrônicos, devem ser tributadas pelo ICMS.

Nessa disputa, estados como São Paulo tentaram impor regulamentações de ICMS sobre os serviços de *streaming*, mas a falta de clareza legal gerou insegurança para os contribuintes, levando a uma potencial bitributação³².

³⁰ Brasil é o 3º país em que pessoas passam mais tempo em aplicativos. Disponível em: <<https://correiodoestado.com.br/tecnologia/brasil-e-o-3-pais-em-que-pessoas-passam-mais-tempo-em-aplicativos/366326/#:~:text=O%20Brasil%20ficou%20na%20terceira,4%20horas%20e%2040%20minutos.>>> Acessado em 10/10/2023.

³¹ BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.

³² A Bitributação ocorre quando dois entes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) se alinha com a tributação pelo ISSQN, argumentando que no *streaming* não há transferência de titularidade de um bem digital, apenas a cessão temporária de direito de acesso ao conteúdo. Além disso, os serviços de *streaming* não se enquadram nas categorias de serviços de comunicação, já que não envolvem transmissão de mensagens entre emissor e receptor, mas simplesmente o acesso ao produto.

Portanto, conclui-se que o regime de tributação adequado para os serviços de *streaming* é o ISSQN, pois esses serviços não implicam a transferência de titularidade de um bem digital e não se enquadram nos serviços de comunicação, mas representam uma cessão temporária de direito de acesso ao conteúdo.

Exatamente, trata-se de uma cessão temporária de direitos, um modelo que difere do passado, quando era necessário fazer o *download* de um filme ou série para acessar o conteúdo ou comprar uma mídia física. Agora, apenas uma pequena parte dos dados precisa ser transmitida para compartilhar os arquivos com várias pessoas simultaneamente (cache ou buffer).

Essa abordagem não apenas reduz o risco de reproduções não autorizadas (pirataria), mas também oferece benefícios aos usuários. Eles não precisam mais baixar arquivos longos e pesados, economizando espaço de armazenamento em seus computadores ou celulares. Além disso, nenhum arquivo é transmitido permanentemente para o usuário; é apenas uma transmissão temporária (consumo baseado em acesso).

Além disso, esse modelo oferece segurança aos detentores dos direitos autorais. Os consumidores pagam antecipadamente pelo acesso às obras e só têm acesso às plataformas enquanto estiverem pagando por isso. Em outras palavras, o acesso existe apenas durante o período em que o pagamento é feito à plataforma, garantindo assim o pagamento contínuo dos direitos autorais relacionados ao entretenimento.

Nesse sentido, vale destacar um julgado do STJ:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados. O *streaming* é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na

primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. [BRASIL. SUPERIOR Tribunal de Justiça. REsp. 1.559.264 RJ (0265464-7) Ministro Relator: RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA. Brasília. 08/02/2017. P. 15/02/2017.]

Certamente, a questão tributária dos serviços de *streaming* no Brasil permanece complexa e em constante evolução. O posicionamento sólido do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a taxatividade do ISS e sua limitação à lista de serviços abrangidos é um ponto importante. Além disso, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em 2021, que determinou a incidência do ISS nos licenciamentos ou cessões de direito de uso de *software*, é relevante, mesmo que não tenha tratado especificamente dos serviços de *streaming*.

É crucial reconhecer que a discussão sobre tributação dos *streamings* é complexa devido à natureza inovadora desses serviços. O avanço tecnológico e a constante transformação no modo como as pessoas consomem conteúdo exigem uma análise detalhada e cuidadosa das implicações tributárias.

Em última análise, o estudo detalhado das nuances legais e a consideração das práticas adotadas em países mais avançados são cruciais para formar uma base sólida para o debate sobre a tributação dos serviços de *streaming* no Brasil. A busca por uma compreensão aprofundada desses aspectos contribuirá para uma tomada de decisão mais informada e para o desenvolvimento de políticas tributárias adequadas e justas para esse setor em constante evolução.

5.3 Discussão acerca da incidência de ISS em *streaming*:

Como já mencionado, o Brasil optou pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) como o sistema de tributação para os serviços de *streaming*. Neste contexto, nos parágrafos seguintes, serão delineados os motivos que respaldaram essa escolha.

Nos últimos anos, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tornou-se uma das principais fontes de arrecadação devido ao aumento das atividades de prestação de serviços. Este imposto, de competência dos municípios e do Distrito Federal, é gerado quando há

efetivamente a prestação de um serviço. A mera possibilidade de ocorrer um evento tributável não tem o poder de acionar a obrigação tributária.

A discussão sobre a tributação específica dos serviços de *streaming* começou quando cidades como Rio de Janeiro, Recife e São Paulo alteraram suas legislações tributárias por meio das Leis Municipais nº 6.263/2017, 18.356/2017 e 16.757/2017, respectivamente, para incluir a incidência do ISS sobre *streaming*.

De acordo com o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, o ISS deve ser aplicado na prestação de serviço sempre que esse serviço estiver listado na legislação municipal em vigor, excluindo as situações previstas no art. 155, II, da CRFB. Embora essa regra esteja na Constituição Federal, os municípios devem criar Leis Complementares para complementar o sistema tributário nacional e a Constituição. O Distrito Federal tem a prerrogativa de legislar sobre municípios e estados, conforme previsto nos artigos 155 e 147 da CRFB.

Nesse contexto, os municípios e o Distrito Federal são considerados os sujeitos ativos da cobrança do ISS, o que significa que eles podem tributar os serviços de *streaming* prestados por empresas que operam no Brasil. O imposto é recolhido na emissão da nota fiscal, conforme estabelecido pelo art. 5º da Lei 116/2003, e a base de cálculo é definida pela Lei Complementar 116/2003, que estabeleceu uma alíquota mínima de 2% e uma máxima de 5%.

Conceitualmente, o evento que desencadeia a obrigação de pagar o Imposto Sobre Serviços (ISS) é a prestação de qualquer serviço, conforme definido na Lei Complementar 116/2003, excetuando-se os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, que são tributados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Importante destacar que a atividade prestada não precisa estar explicitamente indicada na lei municipal para ser tributada pelo ISS.

Em outras palavras, o artigo 156 da Constituição Federal³³ confere ao município o poder de instituir, por meio de lei, o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Isso significa que, dentro dos parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar 116/2003, os municípios têm a

³³ BRASIL. Constituição Federal. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

autonomia de decidir quais tipos de serviços estarão sujeitos ao ISS, independentemente de esses serviços serem expressamente mencionados na legislação municipal.

De fato, o legislador deixou a definição do termo "serviço" em aberto, o que levou a diversas interpretações do conceito. Como discutido na seção 4.1, a palavra "serviço" sugere uma prestação de algo e, portanto, implica uma obrigação de fazer.

Diante dessa questão, é inevitável a necessidade de uma análise mais aprofundada da Lei Complementar 116/2003 e da Súmula Vinculante nº 31 do STF³⁴. Antes da Lei nº 157/2016, a legislação já continha uma lista extensa de serviços, categorizados em 40 gêneros ou itens que eram considerados contingências para a incidência do ISS.

Devido a essa lista abrangente de serviços, não é viável interpretar a palavra "serviço" de maneira ampla e genérica. Se essa fosse a interpretação adotada, qualquer atividade do setor terciário, envolvendo negócios jurídicos com fins econômicos intangíveis³⁵, poderia ser considerada passível de incidência do ISS.

Assim, a Lei Complementar 116/2003 define como fato gerador do ISS a prestação de qualquer serviço por uma empresa ou profissional autônomo, desde que o serviço esteja listado em seu anexo, independentemente de haver ou não um estabelecimento físico para essa prestação.

Nesse contexto, não seria razoável para o legislador, para os intérpretes do direito ou mesmo para os que interpretam a lei, considerarem as lacunas como oportunidades para preenchê-las. O caput do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003 é ilustrativo neste sentido: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

³⁴ Súmula do STF:

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.

³⁵ Setor Terciário. Disponível em: < <https://www.infoescola.com/economia/setor-terciario/> >. Acessado em: 13/11/2023.

Conforme estabelecido, o fato gerador do Imposto Sobre Serviços (ISS) é a prestação de serviços listados no anexo, significando que serviços que não constam nessa lista não podem ser tributados, pois essa lista é considerada exaustiva.

Dessa forma, a lista anexa resulta em uma cobrança de ISS que afeta produtos populares, como os serviços de *streaming*. O conceito de "serviço" pode ser interpretado como pertencente ao setor terciário da economia (do ponto de vista econômico) ou como um contrato jurídico (do ponto de vista jurídico), representando uma obrigação de fazer. Esse entendimento ambíguo cria uma lacuna legal que poderia ser corrigida pela legislação infraconstitucional e pela doutrina, em conformidade com os princípios legais.

O *streaming* surgiu como uma solução para contornar os desafios relacionados à transmissão de conteúdo. Antes dessa tecnologia, os arquivos eram transferidos inteiramente por *download* para o comprador, aumentando consideravelmente o risco de reprodução e comercialização não autorizadas, além de criar problemas de armazenamento para os usuários devido ao tamanho dos arquivos.

Com o *streaming*, não há transferência efetiva de informações; em vez disso, há uma cessão temporária de uso. Os arquivos, que são bens móveis incorpóreos, são reproduzidos para o consumidor sem uma transferência permanente de propriedade. Além disso, o problema do tamanho dos arquivos é resolvido, pois apenas uma pequena quantidade de dados é transferida, utilizando os "cachês". Isso reduz significativamente o risco de pirataria, o que por sua vez leva a uma queda drástica nos preços.

Com o preço mais acessível dos serviços de *streaming* em comparação com os modelos anteriores, o público-alvo para esse tipo de conteúdo foi ampliado. Essa expansão resultou em um aumento significativo na arrecadação financeira proveniente dos usuários, o que chamou a atenção das autoridades fiscais para a necessidade de regulamentação tributária.

Nesse contexto, foi promulgada a Lei Complementar 157/2016, que modificou a Lei Complementar nº 116/2003 ao adicionar os itens 1.03, 1.04 e 1.09 à lista anexa. É crucial enfatizar a redação específica do subitem 1.09:

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

Ao considerar a leitura acima, é compreensível que haja confusão sobre qual ente federativo tem a competência para tributar os serviços de *streaming*. Se o leitor optar pelo lado dos estados, poderia argumentar que o *streaming* deveria ser tributado pelo ICMS, já que é um serviço de comunicação.

No entanto, de acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal e por estar listado entre os serviços tributados pelo ISS, são os municípios e o Distrito Federal que possuem o poder de tributar os serviços de *streaming*. No entanto, é importante notar que persistem diversos problemas não resolvidos pela jurisprudência, como a dificuldade na definição do local que origina o fato gerador do imposto.

Além disso, é amplamente conhecido que a prerrogativa constitucional³⁶ da Lei Complementar é definir o fato gerador do tributo. A intenção da ressalva na lei é proteger o contribuinte contra a bitributação, bem como evitar possíveis conflitos federativos que poderiam surgir devido à interferência na competência de outros entes federativos, conforme estabelecido no artigo 146 da Constituição Federal de 1988.

Em relação aos serviços de *streaming*, a Lei Complementar 116/2003 estabelece que:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. [Grifos não constam do original]

³⁶ Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Neste aspecto, é possível identificar duas regras para a incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS): (i) Previsão em Lei Complementar: o ISS só pode ser aplicado aos serviços que estão especificados em Lei Complementar; e (ii) Determinação municipal do fato gerador: além da previsão na Lei Complementar, a atividade deve ser definida por legislação municipal como um fato gerador do ISS.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou sua posição de que a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa, o que significa que apenas os serviços explicitamente mencionados nessa lista podem ser tributados pelo ISS. No entanto, apesar do entendimento da taxatividade da lista pelo STJ, o Supremo Tribunal Federal decidiu em um julgamento de repercussão geral (RE nº 784.439/DF) que os itens já incluídos na lista podem ser interpretados de forma extensiva. Isso implica que certos serviços não explicitamente mencionados na lista podem ser tributados pelo ISS com base na interpretação extensiva dos itens existentes.

(...) é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Como mencionado anteriormente, a Lei da Reforma do ISS (LC 157/2016) introduziu o item 1.09 na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, categorizando o serviço de *streaming* como uma atividade sujeita à tributação do ISS. Com isso, a competência dos estados para tributar esse serviço foi completamente excluída.

Portanto, podemos concluir que o Congresso Nacional tomou uma posição a favor dos municípios e do Distrito Federal, ao decidir que a responsabilidade de tributar os serviços de *streaming* recai sobre esses entes, excluindo assim a competência dos estados para cobrar o ICMS sobre os *streamings*.

5.4 Discussão acerca da incidência de ICMS em *Streaming*:

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, conhecido como ICMS, é um imposto fiscal destinada à arrecadação de impostos para os Estados e o Distrito Federal, conforme estipulado no artigo 155 da Constituição Federal³⁷.

Ao analisar o dispositivo, não fica claro o que constitui uma "prestação de serviço de comunicação", tornando-se impossível relacionar o texto legal com a imposição de impostos sobre o serviço de *streaming*. Portanto, é necessário examinar o conceito de serviço, como discutido na seção anterior.

Seguindo a análise do capítulo 5.3, observamos que o legislador, ao tratar desse tema na Lei Complementar nº 87/1996, associou-o à presença de contraprestação nos serviços de comunicação. Vejamos:

Art. 2º O imposto incide sobre: [...] III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Em outras palavras, para que ocorra a incidência do ICMS sobre a Comunicação, o serviço deve, como primeiro critério, envolver uma contraprestação onerosa. Como segundo requisito, a prestação de serviço deve envolver dois polos distintos: o tomador, representado pela parte que contratou o serviço, e o prestador, que efetivamente realiza o serviço pelo qual foi contratado. No contexto do Direito Civil, prestar serviço implica uma obrigação de fazer.

Além da bilateralidade e da onerosidade, o serviço também deve ter natureza negocial, conforme a interpretação de Carraza: “(...) o tributo em questão pressupõe, para nascer in concreto, a realização de negócio jurídico que tenha por objeto a prestação de um serviço de comunicação.”

Para muitos, as empresas que oferecem serviços de *streaming* são comparáveis aos serviços de comunicação, como as TVs por assinatura. No entanto, essa analogia é problemática, pois há muita controvérsia sobre a tributação das TVs por assinatura pelo ICMS, dada a falta de uma relação direta e substancial entre o cessionário e o cedente.

³⁷ Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

De acordo com essa visão da doutrina minoritária, a comunicação ocorre apenas no momento inicial da contratação do serviço (no ato do negócio jurídico). Após esse momento, o que acontece é apenas a disponibilização do serviço por meio de áudio, som e vídeo.

Essa interpretação se baseia na necessidade de comunicação entre o cessionário (o cliente) e o cedente (o provedor do serviço) para que seja considerada uma verdadeira comunicação. No contexto do *streaming*, essa comunicação direta não ocorre, o que frustra um requisito essencial para classificar o serviço como comunicação.

Sobre esse tema, a advogada Betina Treiger³⁸ defende:

Embora a tecnologia empregada na transmissão de conteúdo nas TVs por assinatura seja distinta daquela relativa ao *streaming*, pois na primeira os dados são transmitidos por cabo ou micro-ondas e na segunda por fluxos de informações transmitidas pela rede mundial de computadores, o objeto dos contratos é o mesmo, qual seja, a disponibilização de áudio, vídeo e imagens, razão pela qual tanto uma como outra não se inserem quer na materialidade do ICMS quer na do ISS.

Em direção oposta, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça entendem de forma consolidada que o ICMS incide nos contratos de TV por assinatura, conforme se extrai da decisão do Agravo de Instrumento nº 813698/SP. Por outro lado, a jurisprudência majoritária sustenta, como abordado ao longo deste trabalho, que os serviços de *streaming* devem ser tributados pelo ISS.

Uma das razões para que o *streaming* não seja tributado pelo ICMS é que ele é considerado um serviço de valor adicional, não um serviço de comunicação, de acordo com a Súmula 334 do STJ³⁹. No entanto, o professor Marco Aurélio Greco argumenta que a Lei sobre a Organização dos Serviços de Telecomunicações nº 9.472/97 não teria a prerrogativa de determinar o que seria ou não tributável. Em sua visão, esse dispositivo exclui do serviço de comunicação aquilo que "inequivocamente configura prestação de serviço de comunicação (provimento da capacidade em satélite)"⁴⁰.

³⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>. Acessado em: 11/11/2023.

³⁹ O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. (SÚMULA 334, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2006, DJ 14/02/2007, p. 246)

⁴⁰ GRECO. Marco Aurélio. Internet e direito. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 223.

Com base no entendimento majoritário, conclui-se que o *streaming* e a maneira como o produto (séries, música, entre outros) chega ao consumidor não se caracterizam como uma das possibilidades de tributação do ICMS sobre Comunicação.

Isso se explica pelo fato de que, para ser considerado sujeito ao ICMS-Comunicação, além de ser um serviço negociado, oneroso e bilateral, seria necessário que a tecnologia funcionasse de forma autônoma. Ocorre que o *streaming* não possui as habilidades tecnológicas necessárias para operar por conta própria, o que o exclui da categorização do ICMS.

Dessa forma, a telecomunicação tem um papel secundário nesse contexto, requerendo a intervenção de um intermediário, o que caracteriza o serviço como um imposto de serviço de valor adicionado.

6. A tributação dos *Streamings* à luz da jurisprudência dos Tribunais Superiores

Diante do aumento significativo no número de usuários e do vasto potencial de arrecadação, a questão da tributação dos serviços de *streaming* rapidamente chegou às cortes superiores.

Inicialmente, a 2ª Seção do Superior Tribunal de Justiça considerou que o *streaming* é uma forma de explorar obras, exigindo assim a autorização dos detentores dos direitos dessas obras para a disponibilização do conteúdo. Posteriormente, o STJ reiterou seu entendimento sobre os serviços de *streaming*. Vejamos:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados. O *streaming* é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução.

Em etapa subsequente, o STJ reforçou sua posição ao afirmar que a lista da LC 116/03 é taxativa, ou seja, os serviços que não estão nessa lista não podem ser tributados pelo ISS⁴¹. No entanto, apesar de ser taxativa, os itens que integram a lista possuem a característica de serem extensivos, conforme estabelecido no RE nº 784.439/DF⁴².

(...) é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Na mesma linha de raciocínio, para esclarecer definitivamente a incidência do ISS na tributação dos serviços de *streaming*, o STF estabeleceu, no RE nº 572.020/DF e com base no art. 60, § 1º, da Lei n. 9.472/1997, que, para ocorrer a incidência do ICMS na comunicação:

(...) aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. (RE n. 912.888/RS, rel. min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 10.05.2017).

Ademais, o STF considera irrelevante para efeitos de tributação pelo ICMS se a mercadoria é um bem tangível, ou seja, a transferência de dados pode ocorrer também digitalmente. Contudo, essa abordagem não se aplica ao *streaming*, uma vez que o que ocorre nesse caso é apenas a transferência de dados e não uma transferência de propriedade. Portanto, se não há transferência de propriedade, não há fato gerador⁴³. No *streaming*, há apenas uma simples cessão temporária de uso por um período determinado.⁴⁴

Quanto à tributação dos serviços de *streaming*, segue-se a sistemática na qual o ISS é cobrado no local do estabelecimento do prestador⁴⁵, conforme a regra geral. Caso não seja possível determinar o estabelecimento do prestador, o art. 3º da LC 116/2003 estabelece que:

⁴¹ Constituição Federal. REsp n. 1.111.234/PR, rel. min. Eliana Calmon, Primeira Seção (recursos repetitivos), DJe 08.10.2009.

⁴² Rel. min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 15.09.2020

⁴³ CF. ADI n. 1.945 MC/MT, rel. min. Octavio Gallotti, rel. p. acórdão min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 14.03.2011.

⁴⁴ O prazo é determinado pelo período em que o assinante irá pagar pela assinatura. No momento em que encerra-se o pagamento, a cessão extingue-se.

⁴⁵ Lei Complementar nº 116/2003:

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 irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local.

As previsões mencionadas são aplicáveis principalmente nos casos em que as empresas têm sede no Brasil. No entanto, essa observação não resolve a dúvida sobre como proceder quando a empresa tem suas operações ou estabelecimento fora do país. Nestas situações, os artigos 3º e 4º da LC 116/03 não são aplicáveis.

Para solucionar esse problema, uma abordagem seria transferir a responsabilidade pelo pagamento do imposto para as empresas de meios de pagamento que operam em território nacional⁴⁶, como as operadoras de cartão de crédito. Dessa forma, a entidade encarregada do pagamento teria acessado a todas as informações necessárias para o recolhimento do imposto devido.⁴⁷

Outra alternativa seria a adaptação da legislação para que o ISS fosse devido no destino, ou seja, que a arrecadação ocorresse no município onde o assinante do serviço de *streaming* reside ou no local onde a assinatura do *streaming* foi realizada. Essa previsão reduziria a possibilidade de conflitos fiscais entre municípios, como será explicado no próximo capítulo.

Em resumo, as cortes superiores entendem que os municípios e o Distrito Federal são os entes competentes para agir como polo ativo na tributação dos serviços de *streaming*, conforme esclarecido ao longo deste trabalho.

7. A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) E SEU IMPACTO NAS PLATAFORMAS DE *STREAMING*

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou VAT (*Value Added Tax*) é um tipo de imposto indireto que incide sobre o valor agregado a um produto ou serviço ao longo de sua cadeia de

⁴⁶ FUNARO e ANDRADE. HUGO. CESAR AUGUSTO SEIJAS DE. A Tributação do *Streaming*. Disponível em: <<https://www.dsa.com.br/destaques/a-tributacao-do-streaming/>>. Acessado em : 11/11/2023.

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 229-230.

produção e distribuição. Em outras palavras, ele é aplicado em cada etapa do processo de produção e venda, sendo pago pelo consumidor final. É considerado um sistema tributário mais eficiente e equitativo, pois evita a cumulatividade de impostos, o que ocorre quando um imposto é aplicado em várias etapas da produção, acumulando-se sobre o valor total.

Quando um bem ou serviço é produzido, o IVA é aplicado à diferença entre o valor da venda e o custo dos insumos utilizados na produção. Em cada estágio da cadeia produtiva, a empresa paga o imposto sobre o valor adicionado à mercadoria ou serviço. Quando o produto ou serviço é vendido ao consumidor final, o IVA é novamente aplicado, mas o valor que já foi pago nas etapas anteriores é deduzido, garantindo que o consumidor pague apenas a parte do imposto correspondente à última fase da produção.

Diferentemente de impostos como o ICMS e o ISS, que são cobrados sobre o valor total do produto ou serviço em cada etapa, o IVA incide apenas sobre o valor adicionado em cada fase da produção. Isso evita a cumulatividade e simplifica a tributação, tornando o sistema mais transparente e fácil de administrar.

O IVA é amplamente adotado em todo o mundo. Países da União Europeia, por exemplo, utilizam esse sistema, o que facilita o comércio entre nações membros. A aplicação do IVA tem se mostrado eficaz na geração de receitas para o governo sem sobrecarregar excessivamente os consumidores ou as empresas.

Ao adotar o IVA, o Brasil poderá simplificar seu complexo sistema tributário, eliminando a necessidade de calcular diferentes impostos em cada etapa da produção e venda⁴⁸. Isso não apenas reduziria a burocracia para as empresas, mas também tornaria os produtos brasileiros mais competitivos globalmente, incentivando investimentos estrangeiros e fomentando o crescimento econômico no país. Além disso, ao proporcionar maior transparência e eficiência, o IVA contribuiria para uma arrecadação fiscal mais justa e estável, possibilitando melhorias nos serviços públicos oferecidos à população.

7.1 Simplificação e Unificação

⁴⁸ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf >. Acessado em:

A implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil significaria a simplificação e unificação de vários impostos indiretos que atualmente existem, como ICMS, PIS, COFINS e ISS, em um único imposto. Atualmente, empresas brasileiras precisam lidar com uma miríade de regras fiscais e regulamentações diferentes em cada estado e município, o que cria uma carga burocrática significativa.

Ao substituir esses impostos por um único IVA, as empresas enfrentariam uma menor complexidade tributária. Elas não precisariam mais entender e cumprir uma variedade de leis tributárias estaduais e municipais, simplificando a contabilidade e os processos fiscais.

O IVA poderia ser implementado com uma alíquota única para todo o país ou com variações mínimas entre estados, reduzindo assim a disparidade de impostos entre regiões. Isso eliminaria a necessidade de empresas se adaptarem a diferentes taxas de impostos em cada localidade.

Empresas estrangeiras veem com bons olhos ambientes tributários simples e claros. Ao adotar o IVA, o Brasil se tornaria mais atraente para investidores estrangeiros, estimulando o influxo de capital externo e fomentando o desenvolvimento econômico do país. A unificação tributária sob o IVA facilitaria o comércio internacional, pois empresas estrangeiras teriam uma estrutura tributária mais compreensível e uniforme ao fazer negócios no Brasil. Isso promoveria as exportações brasileiras e a competitividade no cenário global.

O IVA nos serviços de *streaming* refere-se à tributação aplicada sobre plataformas que oferecem conteúdo audiovisual, como filmes, séries, músicas e outros tipos de mídia, aos consumidores através da internet. Em muitos países, incluindo aqueles que adotam o sistema de IVA, esses serviços são tributados, refletindo a natureza consumista e comercial desses negócios.

Nos serviços de *streaming* internacionais, a tributação pode variar de acordo com a localização do cliente. Em alguns países, o IVA é cobrado diretamente dos consumidores finais, enquanto em outros, os fornecedores de serviços de *streaming* são obrigados a registrar-se para o pagamento do IVA no país do consumidor.

7.2 Desafios da tributação com o IVA no Brasil

A estrutura constitucional do Sistema Tributário Nacional parece não ser adequada para proporcionar uma tributação eficaz do *streaming*. Fica evidente, conforme mencionado anteriormente, que essa ferramenta tecnológica se beneficiaria de uma reforma tributária que estabelecesse um imposto único sobre o consumo.

A mudança significativa na estrutura tributária brasileira veio com a aprovação da reforma pelo Senado da PEC 45/2019, que introduziu o Imposto de Valor Agregado (IVA) Dual para substituir os cinco tributos sobre o consumo é a mudança principal, alinhando o Brasil a mais de 170 países que adotam o IVA em seus sistemas.

No entanto, o texto aprovado no Senado apresenta exceções a essa norma geral, estabelecendo que alguns setores terão alíquotas reduzidas ou isenção total do novo IVA, como combustíveis, hotelaria, eventos, educação e saúde. Para compensar essa redução de impostos sobre determinados bens e serviços, outras áreas da economia serão submetidas a uma alíquota padrão maior.

O Ministério da Fazenda, baseado na versão anterior do texto, previa que a alíquota do IVA poderia atingir 27,5%. No entanto, um estudo realizado pelo Ipea, utilizando dados da Receita Federal sobre arrecadação setorial e considerando as exceções incluídas no texto da Câmara, indicou que o IVA poderia chegar a 28%. Um novo estudo está programado para ser conduzido pelo Ministério da Fazenda. É importante ressaltar que a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) não estabelece uma alíquota fixa para o IVA. A definição do valor será feita por meio de uma lei complementar.

Como o texto vai voltar para a Câmara para nova votação⁴⁹, ainda é cedo para concluir se essa nova alíquota, de fato, será aprovada. Contudo, se sim, aumentará bastante o valor dos tributos cobrados das plataformas de *streaming*, que, atualmente, pagam em torno de 2% a 5% de ISS e 9,25% de PIS/COFINS. Somados, a tributação não passa de 14,25%⁵⁰.

⁴⁹ Senado envia texto da Reforma Tributária à Câmara para nova votação. Disponível em: < <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/11/senado-envia-texto-da-reforma-tributaria-a-camara-para-nova-votacao.shtml> > Acessado em: 15/11/2023.

⁵⁰ Reforma elevaria imposto incidente sobre o streaming, mas energia e conta do celular seriam menos tributadas, diz secretário. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/05/09/reforma-elevaria-imposto->

A mudança na tributação dos serviços de *streaming*, passando do ISS para o IVA com uma alíquota significativamente maior, de 5% para 27%, levanta diversas preocupações e implicações dignas de crítica. Um aumento tão substancial na alíquota de tributação pode resultar em um encarecimento considerável dos serviços de *streaming* para os consumidores. Isso poderia limitar o acesso a essas plataformas, especialmente para aqueles com menos recursos financeiros, impactando negativamente a democratização do acesso à cultura e ao entretenimento.

Aumentar drasticamente a tributação pode desencorajar o crescimento e a inovação no setor de *streaming*. Empresas menores ou startups podem enfrentar dificuldades para competir com as maiores plataformas, prejudicando a diversidade de oferta e inibindo o surgimento de novas ideias e modelos de negócios.

A transição do ISS para o IVA pode acarretar desafios operacionais significativos para as empresas de *streaming*. A mudança requer ajustes nos sistemas de cobrança e relatórios fiscais, o que pode ser oneroso e complexo. Além disso, a fiscalização eficaz da cobrança do novo imposto pode ser um desafio para o governo, levando a questões de conformidade e evasão fiscal.

A discrepância entre a alíquota anterior do ISS e a nova alíquota do IVA levanta questões sobre equidade e proporcionalidade na tributação. O aumento abrupto pode parecer injusto para as empresas e para os consumidores que já estavam acostumados com uma carga tributária menor. A mudança tributária também pode ter implicações mais amplas na economia digital como um todo. Pode desencadear debates sobre a tributação de serviços digitais em outros setores, levando a incertezas e debates sobre políticas tributárias para a era digital.

Em suma, enquanto a reforma tributária pode ser necessária para atualizar o sistema e adaptá-lo aos novos modelos de negócios, um aumento tão significativo na alíquota de tributação dos serviços de *streaming* sem um planejamento cuidadoso pode ter consequências adversas para consumidores, empresas e para o setor digital como um todo. Um equilíbrio entre

a necessidade de arrecadação e a promoção do crescimento e inovação do setor deve ser cuidadosamente considerado.

CONCLUSÃO

Apesar de as normas atuais conseguirem abranger uma grande parte dos avanços tecnológicos, é evidente que lidar com todas as novas tecnologias sem uma reestruturação do ordenamento jurídico é desafiador. Permitir que negócios disruptivos operem no país sem uma regulamentação clara gera insegurança jurídica e uma busca frenética por arrecadação, como visto em estados e municípios, o que, em muitos casos, prejudica o desenvolvimento econômico e a criação de empregos.

Dado que os avanços tecnológicos são inevitáveis, o papel do legislador é atualizar de maneira eficiente as normas, regras, procedimentos e, especialmente, o Código Tributário Nacional. O objetivo deste trabalho foi não apenas abordar os conceitos e avanços tecnológicos, mas também criticar a bitributação e avaliar se a forma atual de tributação dos serviços de *streaming* é a mais adequada, e em um segundo momento, avaliando novo modelo de tributação.

A conclusão é que o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal do Brasil parece ser o mais acertado, pois o *streaming* não pode ser considerado um serviço de comunicação sujeito ao ICMS, conforme previsto na Lei Complementar nº 157/2016.

Ao longo deste estudo, exploramos minuciosamente a complexidade da tributação dos serviços de *streaming*, abordando tanto o panorama atual quanto os potenciais impactos da transição para o Imposto de Valor Agregado (IVA).

A análise da tributação atual, centrada no Imposto sobre Serviços (ISS), revelou um cenário onde a carga tributária se apresenta de maneira relativamente menor, proporcionando um ambiente propício ao crescimento e à inovação nesse setor em constante evolução. No entanto, a iminente mudança para o IVA, com uma alíquota substancialmente mais alta, traz consigo uma série de preocupações e implicações que devem ser cuidadosamente consideradas.

Os impactos potenciais dessa transição são multifacetados. Desde o possível encarecimento dos serviços para os consumidores, o desafio operacional para as empresas de *streaming* até a questão mais ampla de como essa mudança afetará a economia digital como um

todo. Este momento de transição requer cautela e um olhar atento não apenas para garantir a arrecadação fiscal, mas também para preservar a vitalidade e a competitividade desse setor fundamental.

A complexidade e a velocidade das mudanças tecnológicas exigem uma abordagem equilibrada na tributação dos serviços de *streaming*. Enquanto a atualização do sistema tributário é crucial para acompanhar essas transformações, é essencial considerar o impacto econômico, social e cultural de tais mudanças.

Assim, diante desse contexto, é fundamental que as autoridades tributárias e os legisladores ponderem cuidadosamente as consequências da transição para o IVA e busquem um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e o estímulo ao crescimento, à inovação e à acessibilidade desses serviços para os consumidores. Esta transição representa não apenas uma mudança no sistema tributário, mas também um marco no apoio ao desenvolvimento sustentável e dinâmico de um setor vital para a economia digital do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Clara Leitão De. Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[Tributação sobre streaming no âmbito do sistema tributário brasileiro | col:18003 | com:1722 \(fgv.br\)](#)>. Acessado em: 15/10/2023.

AMARAL, Marcela Rodrigues. O VALOR DO NETFLIX PARA O CONSUMIDOR BRASILEIRO. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <[O valor do Netflix para o consumidor brasileiro.pdf \(fgv.br\)](#)>. Acessado em: 08/10/2023.

AMARAL, Marcela Rodrigues Do. O valor da Netflix para o consumidor Brasileiro. Rio de Janeiro, 2016.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Revista Interesse Nacional, ano 8, número 31. São Paulo. 2016

ATALIBA, G. **Elementos de Direito Tributário. Revista dos Tribunais**, 1978.
ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária: Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de Leasing Financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 182, p. 133.

AVIZ, Adriana de. Manual de normalização para trabalhos acadêmicos. Belém: FIBRA, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 147.

BENTO NETO, Nazil. A incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o Streaming – A (in)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar Nº 366/2013. 2016. 77f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/166548/A%20incid%C3%Aancia%20do%20Imposto%20Sobre%20Servi%C3%A7os%20de%20Qualquer%20Natureza%20%28ISS%29%20sobre%20o%20Streaming%20-%20%28In%29Constitucionalidade%20do%20Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n.%20366.2013.pdf?sequence=1>>. Acessado em: 19/09/2023.

BRAGA, Gabriella Fernanda Nunes. ISS X ICMS: CASOS POLÊMICOS ENVOLVENDO A INCIDÊNCIA DESSES IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS COM OFERECIMENTO DE MERCADORIA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO À LUZ DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL. Recife, 2017. Disponível em: <[RI UFPE: ISS x ICMS: casos polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com](#)>.

oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial.>. Acessado em: 15/09/2023.

Brasil. Celular do futuro: Conheça as inovações que vão mudar os smartphones. Disponível em: <https://www.buscapede.com.br/celular/conteudo/celular-do-futuro> . Acessado em 05/12/2022.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em: 15/09/2023.

BRASIL. Código Tributário Nacional de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acessado em: 15/09/2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acessado em: 15/09/2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 15/09/2023.

CAMPANELLE, David Matos. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE CRÍTICA. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/2062/1/DMCampanelle.pdf>>. Acessado em: 26/10/2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo:

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COUTINHO, Mariana. Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0. Techtudo, 2013. Disponível em: Acessado em: 31/10/2023.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coord. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FILHO, Eduardo Mamed Abdalla; GARCIA, Marques Silvio. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING. Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca. Disponível em: <[A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING | Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca \(direitofranca.br\)](#)>. Acessado em: 31/10/2023.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING. Revista Direito Tributário Atual. Disponível em: <[A Tributação do Streaming – Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](#)>. Acessado em: 15/09/2023.

GOMES, Carolina; FRANÇA, Rosiane; BARROS, TAÍS; RIOS, Riverson. SPOTIFY: STREAMING E AS NOVAS FORMAS DE CONSUMO NA ERA DIGITAL. Intercom – Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. Disponível em: <[Padrão \(template\) para submissão de trabalhos ao \(portalintercom.org.br\)](#)>. Acessado em: 16/09/2023.

GOMES, Daniel de Paiva. UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO SOFTWARE NO BRASIL: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISSQN. Disponível em: <[Uma Análise Pragmática Da Tributação Indireta Do Software No Brasil: O Conflito De Competência Entre Icms E Issqn \(A Pragmatic Analysis of the Indirect Taxation of Software in Brazil: The Conflict of Tax Jurisdiction between ICMS and ISSQN\)](#) by Daniel de Paiva Gomes :: SSRN>. Acessado em: 16/09/2023.

GRANDCHAMP, Leonardo. IVA: O que é o Imposto sobre Valor Agregado? Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/iva-o-que-e-o-imposto-sobre-valor-agregado-2/>>. Acessado em: 16/09/2023.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>> Acessado em: 16/09/2023.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Fato Gerador do ISS. Harada Advogados. Disponível em: Acessado em: 16/09/2023.

IGNACIO, Laura. São Paulo não Cobrará ICMS sobre streaming. 2018. Portal Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5410257/sao-paulo-naocobrar-icms-sobre-streaming>> Acessado em: 16/09/2023.

INDA, Eduardo David; IBÁÑEZ, André Pedreira. TRIBUTAÇÃO DIGITAL: ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISSQN NA TECNOLOGIA STREAMING. Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Metodista – IPA. Disponível em: <[TRIBUTAÇÃO DIGITAL: ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS E ISSQN NA TECNOLOGIA STREAMING \(researchgate.net\)](#)>. Acessado em: 16/09/2023.

JUNIOR, Antonio Carlos Freitas de Medeiros; CUNHA, Carlos Renato. REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS PROJETOS DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/19 E 110/19 E A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA. Disponível em: <<https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/download/8615/pdf>>. Acessado em: 16/09/2023.

JÚNIOR, Jânio Fernandes Monteiro; SILVA, Bruno Miola Da. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A TECNOLOGIA STREAMING. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS 2019. Disponível em: <[Análise da incidência do ISS sobre a tecnologia streaming | Revista Tributária e de Finanças Públicas \(abdt.org.br\)](#)>. Acessado em: 16/09/2023.

LINHARES, Jonathan Lopes De Santana. DA INCONSTITUCIONALIDADE TRIBUTÁRIA DOS SERVIÇOS DE STREAMING. Caruaru, 2018. Disponível em: <[Da inconstitucionalidade tributária dos serviços de streaming \(1library.org\)](#)>. Acessado em: 16/09/2023.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: A (In)Constitucionalidade da Incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS Sobre os Serviços de Streaming. Revista de Direito Fibrá Lex. Ano 03, nº 03, 2018. Disponível em: Acessado em: 15/10/2023.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do ISS. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTINS, Vinícius Alves Portela. ISS sobre vídeo por demanda programado (Netflix): é possível? Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 24, nº 126, jan./fev., p. 145-163, 2016

MEDEIROS FILHO. Cimário De Azevedo. O CONFLITO NORMATIVO QUE REGE A TRIBUTAÇÃO NOS “SERVIÇOS” DE STREAMING, ANTE AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº. 157 DE 2016. Santa Rita (PB), 2020. Disponível em: <[Repositório Institucional da UFPB: O conflito normativo que rege a tributação nos “serviços” de streaming, ante as inovações trazidas pela Lei Complementar nº. 157 de 2016](#)>. Acessado em: 08/11/2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade, 3ª Edição, 8ª Tiragem, Malheiros Editores, Fl. 18.

MELO, José Eduardo Soares de, A Lei complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet, fl. 269-301, In: MONTEIRO, Alexandre, Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MESSA, Bruna Leite de Souza. A CONSTITUCIONALIDADE DO SAAS (SOFTWARE AS A SERVICE) PELO ISS. São Paulo, 2018. Disponível em: < [A constitucionalidade da tributação dos saas \(software as a service\) pelo ISS \(mackenzie.br\)](#)>. Acessado em: 08/11/2023.

NASCIMENTO, HUGO NUNES NAKASHOJI. DIREITO E INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: UMA ANÁLISE ACERCA DA TRIBUTAÇÃO NO LICENCIAMENTO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARES. Brasília -DF, 2021. Disponível em: <[Biblioteca Digital da Produção Intelectual Discente: Direito e inovação tecnológica : uma análise acerca da tributação no licenciamento de direito de uso de softwares \(unb.br\)](#)>. Acessado em: 14/11/2023.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. TRIBUTAÇÃO DE STREAMING: a próxima guerra fiscal e concorrencial. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <[TRIBUTAÇÃO DE STREAMING: a próxima guerra fiscal e concorrencial \(Streaming Taxation: The Next Tax and Competition War\) by Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira :: SSRN](#)>. Acessado em 29/11/2023.

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

Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Portal da Legislação, Brasília, jul. 2003. Disponível em: Acessado em: 25/10/2023.

Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Portal da Legislação, Brasília, dez. 2017. Disponível em: Acessado em: 25/10/2023;

RAMOS, Miguel Silva. Publicidade em plataformas de streaming de música: Efeitos na atitude e memória do consumidor. 2021. Disponível em: <[Repositório Aberto da Universidade do Porto: Publicidade em plataformas de streaming de música: Efeitos na atitude e memória do consumidor \(up.pt\)](#)>. Acessado em: 15/11/2023.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60;
SANTOS, Ananda. IVA: o que é, como funciona e como é calculado. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/52191/iva-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado/>. Acessado em 30/10/2023.

SANTOS, Rafaela Gonçalves Dos. A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS DE STREAMING E SOFTWARE: UM ESTUDO ACERCA DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45. REVISTA CADERNO VIRTUAL. Disponível em: < [A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS DE STREAMING E SOFTWARE: UM ESTUDO ACERCA DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45 | Caderno Virtual \(idp.edu.br\)](#)>. Acessado em : 26/10/2023.

SILVA, Julliana Amaral De Aguiar. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE ACERCA DA INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS NA TECNOLOGIA DA NUVEM VIRTUAL. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: < [JAASilva.pdf \(ufrj.br\)](#)>. Acessado em: 14/11/2023.

SILVA, Victor Hugo Vieira. INTERFERÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO NA ECONOMIA BRASILEIRA. Espírito Santo, 2019. Disponível em: < <https://dspace.doctum.edu.br/bitstream/123456789/2391/1/TCC-%20Victor%20Hugo%20-%20vers%c3%a3o%20final%20corrigida.pdf>>. Acessado em: 25/10/2023.

WALTER, Helder. CONFLITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE E STREAMING: POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS. Florianópolis, 2022. Disponível em: < https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/23475/1/Helder%20Walter_Direito_2022.pdf>. Acessado em: 25/11/2023.

WIZENBERG, Renata Roque. A tributação do comércio eletrônico: uma análise comparativa dos modelos dos Estados Unidos e da União Europeia visando à formulação de um novo sistema para o Brasil. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <[A tributação do comércio eletrônico: uma análise comparativa dos modelos dos Estados Unidos e da União Europeia visando à formulação de um novo sistema para o Brasil | col:18003 | com:1722 \(fgv.br\)](#)>. Acessado em: 27/11/2023.