

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

LUCAS WILLIAM SOUZA DE ALMEIDA

ISS SOBRE O *STREAMING*: O LOCAL DE TRIBUTAÇÃO À LUZ DA JUSTIÇA
TRIBUTÁRIA E DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

RIO DE JANEIRO
2024

LUCAS WILLIAM SOUZA DE ALMEIDA

ISS SOBRE O *STREAMING*: O LOCAL DE TRIBUTAÇÃO À LUZ DA JUSTIÇA
TRIBUTÁRIA E DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL

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 da **Professora Ms. Vanessa Siqueira**.

RIO DE JANEIRO
2024

CIP - Catalogação na Publicação

d278i de Almeida, Lucas William Souza
ISS SOBRE O STREAMING: O LOCAL DE TRIBUTAÇÃO À
LUZ DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DO DESENVOLVIMENTO
REGIONAL / Lucas William Souza de Almeida. -- Rio
de Janeiro, 2024.
72 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Direito Tributário. 2. Imposto Sobre Serviços.
3. Streaming. 4. Local de Tributação. 5. Justiça
tributária. I. Siqueira, Vanessa Huckleberry
Portella, orient. II. Título.

LUCAS WILLIAM SOUZA DE ALMEIDA

**ISS SOBRE O STREAMING: O LOCAL DE TRIBUTAÇÃO À LUZ DA JUSTIÇA
TRIBUTÁRIA E DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL**

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 da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**

Data da Aprovação: 06/12/2024

Banca Examinadora:

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira
Orientador

Bruno Maurício Macedo Curi
Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2024

Aos meus pais Jeanine e William. Sem os seus incondicionais esforços e sacrifícios, esse trabalho não existiria.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de expressar meus imensuráveis agradecimentos a minha mãe, Jeanine, e ao meu pai, William, por toda a dedicação e empenho na minha criação, educação e orientação para todas as questões da vida. Sem o incalculável apoio, amor e carinho fornecido por vocês, em meio a tantas dificuldades e sacrifícios, a pessoa e o cidadão que aqui escreve não seria capaz de vivenciar e atravessar a trajetória acadêmica concluída pelo presente trabalho.

De mesmo modo, expresso-me imensamente agradecido ao meu amigo e companheiro Jorge, que, acolhendo-me da melhor maneira possível, sempre demonstrou o seu apoio e incentivo para quaisquer que fossem as minhas decisões e necessidades.

Também gostaria de prestar meus imensuráveis agradecimentos aos meus queridos avós, Adalto e Sônia, pelo imenso carinho e amor cultivado e compartilhado por todos esses anos, assim como aos meus irmãos Kauã, Maria Eduarda e Sarah, pelos quais busco ser o melhor companheiro, amigo e exemplo possível.

Expresso-me à minha amada Maria de Fátima. Sem o seu incentivo, o seu afeto e o seu carinho, não seria capaz de trilhar esse caminho com tanta paz e felicidade.

Da mesma forma, presto meus enormes agradecimentos aos seus pais Fernando e Susana por todo o apoio e acolhimento, inclusive físico, durante toda a produção do presente trabalho. Agradeço também aos meus cunhados Maria Fernanda e Guilherme por toda a descontração e proveitosos debates que, sem dúvida alguma, contribuíram fundamentalmente para a conclusão desta etapa.

Por fim, gostaria de agradecer carinhosamente aos meus amigos, especialmente à Beatriz, ao Daniel, ao Eduardo e ao Erick. Não se faz uma faculdade sozinho e, com certeza, graduar-me ao lado de vocês tornou essa caminhada muito mais leve, divertida e memorável.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar a tributação sobre o *streaming*, especialmente no que se refere ao seu local de tributação e aos princípios do destino e da origem. Para tanto, a partir do tratamento de referências bibliográficas e de dados estatísticos, pretende-se verificar o contexto mercadológico no qual estão inseridas as empresas que fornecem o serviço, assim como a definição jurídica da referida atividade econômica, inclusive quanto à disputa entre os entes federados quanto à competência para tributar a prestação do serviço. Da mesma forma, será explorada a atuação do Direito Tributário como indutor de condutas e agente possibilitador dos preceitos constitucionais voltados à justiça e ao desenvolvimento regional. O trabalho ainda examinará o atual modelo de tributação das plataformas pelo ISS, analisando as consequências da adoção do princípio da origem, assim como as perspectivas da mudança do local de tributação com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços pela Emenda Constitucional 132/2023. Por fim, buscará, com base em legislações já produzidas, como a Lei Complementar 175/2020, encontrar um caminho para a redução da distorção arrecadatória relacionada à tributação dos serviços de *streaming*.

Palavras-chaves: *streaming*; economia digital; tributação; Imposto Sobre Serviços; justiça tributária; desenvolvimento regional; reforma tributária; Lei Complementar 175/2020; princípio do destino; princípio da origem.

ABSTRACT

The present study aims to analyze taxation on streaming services, particularly regarding the location of taxation and the principles of destination and origin. To this end, through the treatment of bibliographic references and statistical data, it seeks to examine the market context in which companies providing these services operate, as well as the legal definition of this economic activity, including the dispute among federal entities over the authority to tax service provision. Furthermore, it will explore the role of Tax Law as a driving force of behavior and an enabler of constitutional principles focused on justice and regional development. The study will also assess the current model of platform taxation under the ISS (Service Tax), analyzing the consequences of adopting the origin principle and the potential impacts of changing the taxation location with the introduction of the Goods and Services Tax (IBS) through Constitutional Amendment 132/2023. Finally, based on existing legislation, such as Complementary Law 175/2020, the study will aim to identify pathways to reduce revenue collection distortions related to the taxation of streaming services.

Keywords: streaming; digital economy; taxation; service tax; tax justice; regional development; tax reform; Complementary Law 175/2020; principle of destination; principle of origin.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS E JURÍDICAS SOBRE O <i>STREAMING</i>	12
2.1 A Definição e o Mercado do <i>Streaming</i>	13
2.2 O <i>Streaming</i> e a sua tributação	18
3 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO INDUTOR DA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS	27
3.1 A Justiça Fiscal como elemento orientador do Sistema Tributário Nacional	29
3.2 O papel do Direito Tributário na redução das desigualdades regionais	34
4 A NECESSÁRIA TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i> PELO ISS NO DESTINO	40
4.1 Tributação no destino e seus efeitos regionais	42
4.2 Proposta para a tributação no destino dos serviços prestados pelas plataformas de <i>streaming</i>	52
4.2.1 Análise dos mecanismos criados pela LC 175/2020 para o recolhimento do ISS no domicílio do tomador de serviço	55
4.2.2 Preservação da segurança jurídica e adaptação aos serviços de <i>streaming</i>	59
5 CONCLUSÃO	64
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

1 INTRODUÇÃO

As inovações trazidas pela digitalização das atividades econômicas, apesar de terem facilitado e transformado diversos aspectos do cotidiano das pessoas que têm acesso a elas, representam grandes desafios para o sistema jurídico, especialmente no Brasil. Essas transformações têm demandado do Direito uma adaptação constante e, em muitos casos, uma reformulação de conceitos e normas, em face das novas relações econômicas e sociais estabelecidas pela Economia Digital.

Nesse contexto, os serviços prestados pelas plataformas de *streaming* emergem como um dos principais exemplos de inovação tecnológica aplicada à distribuição de conteúdo, particularmente audiovisual, proporcionando uma verdadeira revolução no consumo de entretenimento. Contudo, ao mesmo tempo que oferecem comodidade e acessibilidade, instauraram relações jurídico-econômicas inéditas e complexas, cuja regulação ainda é objeto de debates intensos e ajustes nos sistemas normativos existentes.

Um dos principais desafios decorre do impacto dessas inovações no sistema tributário. Após longas discussões sobre a natureza jurídica das atividades desempenhadas pelas plataformas de *streaming*, buscou-se adequá-las ao regime de tributação já existente, resultando, no entanto, em significativas distorções, principalmente arrecadatórias.

A tributação pelo ISS (Imposto Sobre Serviços) foi definida a partir da consideração das atividades das plataformas como similares aos serviços tradicionais. Contudo, a aplicação das regras de tributação na origem não levou em conta as particularidades dos serviços virtualizados e dos bens intangíveis que compõem o núcleo das operações dessas empresas. Dessa maneira, a tributação na origem gerou um descompasso arrecadatório, agravando a concentração de receitas em determinados municípios e intensificando a chamada guerra fiscal entre entes municipais.

Nesse sentido, o presente trabalho, utilizando o método dedutivo e fundamentado em pesquisas documentais, bibliográficas e estatísticas, objetiva analisar criticamente o modelo atual de tributação dos serviços de *streaming* pelo ISS. Busca-se, especialmente, verificar se a atual estrutura arrecadatória do Imposto está alinhadas ao princípio da

justiça tributária e ao desenvolvimento regional, além da proposição de medidas solucionadoras das eventuais distorções identificadas.

O estudo, sobretudo, visa compreender o modelo vigente de tributação das plataformas de *streaming*, bem como explorar alternativas normativas que possam contribuir para a superação dos desafios apresentados, tanto pelo modelo atualmente em vigor quanto pelas potenciais mudanças decorrentes de uma nova abordagem tributária para serviços digitais no Brasil.

Para atingir esses objetivos, o trabalho está estruturado em três etapas principais.

Primeiramente, serão analisados os aspectos mercadológicos e tecnológicos dos serviços de *streaming*, incluindo a conceituação da tecnologia empregada, o papel das plataformas e sua relevância no mercado de entretenimento no Brasil. Essa análise inicial busca contextualizar o impacto econômico e social dessa modalidade de serviço junto à exploração do escopo jurídico da atividade de *streaming*, com enfoque na definição de sua natureza jurídica no âmbito do direito tributário. Isso inclui uma avaliação da escolha do imposto incidente sobre as plataformas e as implicações dessa escolha para a arrecadação e o equilíbrio fiscal entre os entes federativos.

Em segundo momento, serão discutidas as bases teóricas e constitucionais que norteiam a atuação do Direito Tributário, enfatizando o princípio da justiça fiscal. Este princípio será analisado em dois níveis: individual, no que se refere à proporcionalidade e equidade na tributação, e coletivo, considerando a contribuição da arrecadação para o desenvolvimento regional.

Por fim, o estudo se debruçará sobre o modelo atual de tributação adotado para os serviços de *streaming*, confrontando-o com as mudanças previstas na Reforma Tributária em curso. Serão avaliadas a suficiência dessas medidas, tanto em termos quantitativos, relacionados à arrecadação, quanto temporais, considerando a urgência em corrigir as distorções e promover uma distribuição mais equitativa das receitas tributárias.

Ao final, pretende-se apresentar proposições práticas que, além de mitigar as desigualdades geradas pelo modelo vigente, possam servir como subsídio para a

construção de uma tributação mais justa e eficiente, alinhada aos desafios da economia digital e às demandas por justiça social e desenvolvimento regional sustentável.

2 CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS E JURÍDICAS SOBRE O STREAMING

Nos últimos 30 anos, a sociedade mundial observou uma evolução tecnológica sem precedentes. A popularização de microcomputadores e, sobretudo, da utilização da internet como um dos principais meios de comunicação deram início à era digital que provocou – e provoca – profundas mudanças em quase todos os aspectos da vida humana.

As relações econômicas, por óbvio, não escapam das transmutações causadas pela onda de digitalização que experimentamos nas últimas décadas. Nesse contexto, Don Tapscott¹ criou o termo “Economia Digital” para destacar os setores que, integralizados com o cenário econômico geral, impulsionam a digitalização da economia.

A expressão aponta, em especial, para a crescente desmaterialização das relações econômicas, calcada no aumento da transmissão informacional e na virtualização de processos². Nesse sentido, uma das fulcrais e mais marcantes características da digitalização das relações comerciais está centrada na ampliação da capacidade das empresas de se inserirem em diversos mercados consumidores. Em razão da constante desmaterialização dessas transações, as companhias não precisam mais estar presentes fisicamente nos países ou em seus entes federativos para atuarem em seus âmbitos de negociação e consumo³.

Essa alternância entre bens tangíveis para serviços e produtos digitais imposta pela Economia Digital produziu enormes impactos no mercado de consumo de mídias e produtos de entretenimento.

Há duas décadas, os consumidores que objetivavam obter acesso às obras musicais ou audiovisuais de seu interesse encontravam meios restritos para tal, como o consumo *in loco* (como sessões de shows ao vivo ou de filmes em salas de cinema), ou a compra

¹ TAPSCOTT, Dan. **The digital economy**: promise and peril in the age of networked intelligence. Nova Iorque: McGraw-Hill Education, 1997.

² NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO José Roberto Rodrigues; FUCK; Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Jan-Abr, 2019. p. 161.

³ FALCÃO, Tatiana. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 1358.

de cópias físicas de tais produtos, que, por sua vez, substituíram-se com o passar do tempo (vinis, fitas, CDs, DVDs).

O setor, todavia, enfrentou um processo de plataformação liderado pela Netflix. A companhia iniciou suas atividades como locadora de DVDs em 1997, mas realizou migração para o serviço de aluguel de filmes pela internet e, a partir dos anos 2010, apostou no modelo de *streaming*⁴.

Esse movimento cresceu exponencialmente na última década, de forma que as plataformas de *streaming* se tornaram cada vez mais populares e dominantes. Tais companhias alteraram a lógica material do consumo de entretenimento de forma profunda, transformando em serviços digitais itens que até o seu surgimento eram considerados— de forma quase absoluta – um produto.

2.1 A Definição e o Mercado do *Streaming*

O *streaming*⁵, propiciador de relações comerciais que se destacam no cenário da Economia Digital, pode ser entendido como uma tecnologia capaz de, instantaneamente, possibilitar o acesso e a reprodução imediata de um conteúdo multimídia a um usuário mediante conexão com a internet. Por meio dela, é permitida a transmissão de dados referentes à áudio e/ou vídeo sem que seja necessário o armazenamento completo desse conteúdo antes da reprodução⁶.

A transferência desse conteúdo ocorre continuamente, de forma que o usuário escuta/assiste ao material ao mesmo tempo em que os dados são recebidos. Para tanto, as

⁴ BAHIA, Lia; BUTCHER, Pedro; TINEN, Pedro. O setor audiovisual e os serviços de streaming: Da necessidade de repensar a regulação e as políticas públicas. **Revista Eletrônica Internacional de Economia Política da Informação da Comunicação e da Cultura**, São Cristóvão, v. 24, n. 3, p. 101–116, 2023. P. 105. Disponível em: <https://periodicos.ufs.br/epic/article/view/17814>. Acesso em: 15 set. 2024.

⁵ De origem inglesa, a palavra “*streaming*”, no âmbito informático representa o fluxo de mídia, uma transferência contínua de conteúdo ao mesmo tempo em que é disponibilizado. Cf. NOGUEIRA, Thiago Silva; MACIEL, Anderson Julião; BELCHIOR, Deborah Sales. A legalidade da incidência de ISSQN sobre as plataformas de streaming. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba, São Paulo: Editora Foco, 2021. p. 57-70.

⁶ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 753.

plataformas se aproveitam de um sistema de *buffer*⁷, no qual os pacotes de informações são armazenados antecipadamente de maneira fracionada para que seja possível equilibrar o recebimento do conteúdo e a qualidade dos dados exibidos, resultando em uma exibição sem cortes e – dependendo da capacidade e estabilidade da conexão – de alta qualidade⁸.

Nesse mesmo sentido, a 2^a Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.559.264/RJ, de relatoria do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, tratou de definir a tecnologia:

“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”⁹.

Ao passo em que a sua popularização se expande, os modelos de negócios em volta dos serviços de *streaming* se multiplicam e se diferenciam. Eles, usualmente, disponibilizam o acesso a obras audiovisuais licenciadas, exclusivas ou não, enquanto as maiores companhias também disponibilizam em conteúdos originais, elaborados tanto por produtoras de sua propriedade, quanto por meio de parcerias.

As plataformas mais conhecidas são pagas, remunerando-se, preponderantemente¹⁰, por meio de planos de assinaturas¹¹. Estes geralmente são estratificados em níveis de preço, nos quais os usuários têm acesso a crescentes

⁷. “Buffer é a tecnologia que armazena a informação temporariamente enquanto realiza o seu processamento ou o seu envio.” (tradução nossa). Cf. STREAMING. In: DICIONÁRIO CAMBRIGDE, [S.I.], 2024. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/streaming>. Acesso em: 25 set. 2024.

⁸ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 743.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD). Recorrido: OI Móvel S.A. Relator(a): Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Brasília, DF. Diário de Justiça Eletrônico: 15 fev. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518691&num_registro=201302654647&data=20170215&formato=PDF. Acesso em: 25 set. 2024.

¹⁰ Alguns serviços de streaming oferecem pacotes de assinatura de custo menos elevado no qual também são veiculadas publicidades e propagandas entre a reprodução dos títulos, adotando um modelo híbrido de remuneração.

¹¹ No modelo de assinatura, o usuário realiza um pagamento fixo e periódico (usualmente mensal ou anual) e obtém acesso quantitativamente ilimitado ao catálogo disponibilizado.

funcionalidades (por exemplo, assistir simultaneamente ao conteúdo disponibilizado em mais de um aparelho eletrônico) e à melhores qualidades de som e de imagem, conforme mais caro o pacote assinado, além de conteúdos exclusivos de acordo com cada um dos níveis de assinatura¹².

Encaixam neste conceito plataformas de empresas amplamente estabelecidas como: Netflix¹³; Prime Video (serviço de *streaming* da empresa Amazon)¹⁴; Disney Plus¹⁵; Max (*streaming* da empresa Warner)¹⁶; GloboPlay¹⁷ (ressalta-se que o *streaming* do Grupo Globo também disponibiliza, gratuitamente, acesso ao sinal de TV de sua emissora aberta, com inserção de publicidade própria); Apple TV+¹⁸; Spotify¹⁹; Deezer²⁰; Xbox Game Pass²¹ (serviço de *streaming* de jogos da Microsoft); e Apple Arcade²² (*streaming* de jogos *mobile* da Apple).

Mostram-se relevantes para o mercado, também, as plataformas de *streaming* gratuitas, que se diferenciam entre públicas e privadas.

Quanto às primeiras, caracterizadas pela disponibilização de conteúdo sem qualquer contrapartida, destacam-se no Brasil: Banco de Conteúdos Culturais (BCC) – Cinemateca Brasileira²³; CTAv (do Centro Técnico Audiovisual)²⁴; TVBrasilPlay (da Empresa Brasil de Comunicação)²⁵; SPCINEPlay (da Empresa de Cinema e Audiovisual de São Paulo)²⁶; Cultura Play (da TV Cultura)²⁷; Cinemateca Pernambucana (da Fundação Joaquim Nabuco)²⁸; EMCPlay MG (da Empresa Mineira de Comunicação);

¹² MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 746-747.

¹³ Disponível em: <https://www.netflix.com/br/>. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁴ Disponível em: https://www.primevideo.com/?_encoding=UTF8&language=pt_br. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁵ Disponível em: <https://www.disneyplus.com/home>. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁶ Disponível em: <https://www.max.com/br/pt>. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁷ Disponível em: <https://globoplay.globo.com/>. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁸ Disponível em: <https://www.apple.com/br/apple-tv-plus/>. Acesso em: 15 set. 2024.

¹⁹ Disponível em: <https://open.spotify.com/intl-pt>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁰ Disponível em: <https://www.deezer.com/br/>. Acesso em: 15 set. 2024.

²¹ Disponível em: <https://www.xbox.com/pt-BR/xbox-game-pass>. Acesso em: 15 set. 2024.

²² Disponível em: <https://www.apple.com/br/apple-arcade/>. Acesso em: 15 set. 2024.

²³ Disponível em: <http://www.bcc.org.br/>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁴ Disponível em: <https://www.gov.br/ctav/pt-br>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁵ Disponível em: <https://play.ebc.com.br/tabs/home>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁶ Disponível em: <https://www.spclineplay.com.br/pages/1>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁷ Disponível em: <https://culturaplay.tvcultura.com.br/pages/1>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁸ Disponível em: <https://minasplay.com/>. Acesso em: 15 set. 2024.

#Cultura em casa (dos Amigos da Arte e da Secretaria de Cultura de São Paulo)²⁹; Cine Humberto Mauro Mais (da Fundação Clóvis Salgado)³⁰; e o SBT+ (da emissora SBT, que, além de transmitir ao vivo o mesmo conteúdo emitido pelo canal aberto de televisão, possui títulos exclusivos em sua plataforma digital)³¹.

Por outro lado, embora também baseado na veiculação de anúncios³², seja na página inicial da plataforma, seja entre a reprodução dos títulos disponibilizados³³. Ressaltam-se: Pluto TV³⁴; NetMovies forneçam acesso gratuito aos seus títulos, as plataformas privadas sem plano de assinatura possuem modelo de negócio³⁵; Libreflix³⁶; e Tubi TV³⁷.

Nesse contexto, embora seja possível perceber a existência de certa variedade de plataformas, poucos serviços de *streaming* (controlados por poucas empresas) dominam o mercado³⁸. No cenário global, em 2022, Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ e HBO Max (atual MAX) detinham, juntas, cerca de 83% do mercado de SVOD (*subscription video on demand*)³⁹. Dentre tais empresas, apenas a Netflix possui modelo de negócio voltado exclusivamente para a produção e distribuição de conteúdo via *streaming*, uma vez que as outras possuem divisões voltadas para setores diversos, inclusive alheias ao audiovisual⁴⁰.

²⁹ Disponível em: <https://www.cultura.sp.gov.br/equipamentos/plataforma-cultura-em-casa/>. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁰ Disponível em: <https://www.cinehumbertomauromais.com/>. Acesso em: 15 set. 2024.

³¹ Disponível em: <https://www.mais.sbt.com.br/catalog>. Acesso em: 15 set. 2024.

³² Nesse modelo, o financiamento do provedor se dá por meio do serviço de inserção de propaganda e publicidade prestado por ele aos anunciantes.

³³ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 747.

³⁴ Disponível em: https://pluto.tv/br/live-tv/63eb9c5351f5d000085e8d7e?utm_source=Google&utm_medium=PaidSearch&utm_campaign=1002009&utm_content=10008104&gad_source=1&gclid=Cj0KCQjwi5q3BhCiARIsAJCfuZm1RIBW5Z0BR70zle8Iq5oxoYNUURtfZRCBNCdo3Kv15MV9809X6OUaAkfZEALw_wcB&lang=en. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁵ Disponível em: <https://www.netmovies.com.br/>. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁶ Disponível em: <https://libreflix.org/>. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁷ Disponível em: <https://tubity.com/>. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁸ NOVA FILHO, Marcus Vinicius Menezes da; CHIARINI, Túlio; MARCATO, Marília Bassetti. **Plataformização do mercado audiovisual**: a indústria de streaming de vídeo no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea, out. 2023. 42 p. (Texto para Discussão, n. 2929). p. 41. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12392/1/TD_2929_web.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

³⁹ Do inglês, assinatura de vídeo sob demanda, é o modelo de negócio no qual os consumidores pagam para assistir ilimitadamente ao conteúdo oferecido pela plataforma.

⁴⁰ NOVA FILHO, Marcus Vinicius Menezes da; CHIARINI, Túlio; MARCATO, Marília Bassetti. **Plataformização do mercado audiovisual**: a indústria de streaming de vídeo no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea, out. 2023 (Texto para Discussão, n. 2929). p. 41. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12392/1/TD_2929_web.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

No Brasil, o cenário não é muito diferente. Os serviços prestados por companhias estrangeiras se popularizaram no país no início dos anos 2010, momento no qual ofereciam acesso a títulos e conteúdos audiovisuais sob preços bem competitivos quando comparados com as assinaturas de TV à cabo⁴¹. Apesar disso, grandes conglomerados locais (em especial o Grupo Globo) buscam – e vêm obtendo sucesso – capturar espaço no novo mercado de entretenimento digital. Nesse sentido, o Globoplay, principal plataforma de *streaming* brasileira no mercado nacional, chegou a possuir um pouco mais de 10% do mercado de SVOD no Brasil em 2021⁴².

Essa parcela se revela ainda mais significativa quando analisado o tamanho do mercado de *streaming* no Brasil. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), dos 94,9% dos domicílios que possuíam aparelhos televisores em 2022, cerca de 43% assinavam alguma plataforma paga⁴³.

Em termos monetários, os serviços de *streaming* têm se tornado grandes pilares em diversos setores audiovisuais. À exemplo, 99% do faturamento do mercado fonográfico brasileiro advém das plataformas de especializadas em música⁴⁴. Tais indicadores demonstram que o destaque e a imponência das plataformas de *streaming* não se restringem ao cenário generalista global, mas também impactam profundamente a indústria do entretenimento brasileiro. Nesse sentido, tais serviços, atualmente, figuram como uma das principais atividades econômicas do país no que diz respeito ao setor de comunicação.

⁴¹ MEIMARIDIS, Melina; MAZUR, Daniela; RIOS, Daniel. The Streaming Wars in the Global Periphery: A Glimpse from Brazil. *Series - International Journal of TV Serial Narratives*, [S. l.], v. 6, n. 1, p. 65–76, 2020. Disponível em: <https://series.unibo.it/article/view/10457>. Acesso em: 17 de set. 2024.

⁴² NOVA FILHO, Marcus Vinícius Menezes da; CHIARINI, Túlio; MARCATO, Marília Bassetti. **Plataformização do mercado audiovisual:** a indústria de streaming de vídeo no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea, out. 2023 (Texto para Discussão, n. 2929). p. 41. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12392/1/TD_2929_web.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

⁴³ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2023.** Rio de Janeiro: Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2102107>. Acesso em: 28 out. 2024.

⁴⁴ PRO-MÚSICA BRASIL. **Mercado Brasileiro de Música 2023.** [S.l.], 22 mar. 2024. Disponível em: <https://pro-musicabr.org.br/2024/03/22/mercado-brasileiro-de-musica-2023/>. Acesso em: 25 set. 2024.

Por essa razão, os contornos jurídicos, sobretudo tributários, nos quais a tecnologia está inserida são de extrema relevância para o Brasil, para os seus entes federados e, especialmente, para os contribuintes brasileiros.

2.2 O *Streaming* e a sua tributação

A dinamicidade dos elementos que compõem a Economia Digital é um grande desafio para o Direito, que, inherentemente, atua com atraso diante dos avanços tecnológicos avassaladores que a sociedade tem enfrentado e que, ao que tudo indica, enfrentará em uma velocidade ainda maior.

É bem certo que ele não é uma área do conhecimento homogênea, que atua de forma invariável e indistinta diante das suas amplas ramificações. Na verdade, diversos ramos do conhecimento jurídico possuem maior aptidão adaptativa face as novas relações derivadas da digitalização da vida humana, sobretudo o direito privado⁴⁵. O direito tributário não é um deles.

Isso porque, sob uma ótica formal e garantista, embora as atividades da Economia Digital estejam dentro de um contexto comercial no qual outros mercados – inclusive os tradicionais – também estão inseridos (o que também ensejaria a tributação das atividades digitais pela lógica de igualdade e preservação concorrencial) isto não é – e não pode ser – realizado automaticamente⁴⁶. Especialmente pelo fato de que, para além da existência de atividade econômica que possa ser tributada, é necessário verificar se tal materialidade está incluída em uma regra de competência tributária e, sobretudo, se o referido objeto de tributação foi inserido no ordenamento jurídico, fundamentalmente no – rígido – sistema tributário nacional.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 tratou de delimitar a competência dos entes para realizar a tributação por meio de impostos, diferenciando-os entre os direcionados à União, aos Estados (e o Distrito Federal) e aos Municípios (e o Distrito

⁴⁵ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 743.

⁴⁶ Ibidem.

Federal), impondo, por meio de norma prescritiva, limites aos entes para a atuação tributária, conforme aduz Humberto Ávila⁴⁷:

Em primeiro lugar, as regras de competência qualificam-se como o significado de enunciados prescritivos por duas razões: de um lado, porque resultam da interpretação de enunciados contidos em uma fonte normativa bastante específica e hierarquicamente superior – a Constituição Federal de 1988; de outro, porque sua função é precisamente a de dirigir o comportamento do destinatário, qual seja, o ente federado competente para instituir determinado tributo, fixando-lhe limites para o exercício legítimo de sua competência.

Portanto, o *streaming* – como recente tecnologia que ocupa local de destaque na dinâmica da Economia Digital – é frontalmente atingido pela assincronia entre a digitalização das relações econômicas e o Direito. Sobretudo no que se refere à seara tributária, visto que uma das principais controvérsias jurídicas sobre a nova modalidade de transmissão de dados estava justamente relacionada à competência⁴⁸.

Isso porque, Estados e Municípios, durante anos, digladiaram-se nos tribunais, buscando, para si, as receitas provenientes das tributações dos serviços digitais – como o *streaming*⁴⁹. Nesse sentido, o embate entre os entes federados tinha como ponto fulcral o enquadramento – ou não – das – atividades das plataformas de *streaming* como prestação de serviço, assim como até que ponto a disponibilização de conteúdo integraria o conceito de circulação de mercadoria (digital).

A controversa quanto ao enquadramento do *streaming* como uma prestação de serviço se deu em razão de uma antiga discussão travada no Superior Tribunal Federal em relação à limitação do conceito desta expressão para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços⁵⁰. Inicialmente, o STF possuía posição conservadora quanto à abrangência da incidência do ISS. Calcado nas definições provenientes do Direito Privado, o Tribunal entendia pela necessidade de recolhimento do imposto apenas nas operações que houvesse uma entrega de um bem imaterial decorrente do trabalho humano.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21-22.

⁴⁸ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 744.

⁴⁹ BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, 2024, p. 51.

⁵⁰ De acordo com o art. 156, III, da Constituição Federal, é de competência dos Municípios a instituição sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”.

Dessa forma, com base em entendimentos mais tradicionalistas do Direito Civil, o Supremo Tribunal Federal, em 2000, editou a Súmula Vinculante 31 no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP⁵¹, segundo a qual “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”, sob o argumento de que o tributo não alcançaria a obrigação de dar ou de entregar (que consubstancia a locação de bens móveis)⁵².

Embora tal posicionamento tenha prevalecido na Suprema Corte durante longos anos, a partir da década de 2010, a jurisprudência do STF quanto ao tema se alterou. Nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 592.05⁵³ e 547.245⁵⁴, de relatoria do Ministro Eros Grau, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela incidência de ISS sobre operações de *lease-back* e *leasing financeiro*. Na ocasião, os ministros entenderam que a orientação restritiva anterior se mostrava insuficiente para encontrar soluções perante as controvérsias sobre a necessidade ou não de recolhimento do tributo sobre certas operações. A Corte, então, entendeu, que a legislação civil não deveria ser ferramenta exclusiva para interpretar a expressão “serviços de qualquer natureza”⁵⁵.

O novo entendimento da Suprema Corte sobre o tema foi reforçado em 2016, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703⁵⁶, que versava sobre a incidência do

⁵¹ O Recurso Extraordinário versava sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de guindastes.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator(a): Octavio Gallotti; Relator(a) para Acórdão: Marco Aurélio. Brasília, DF. Diário Oficial de Justiça: 25 maio 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 25 set. 2024.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Recorrente: HSBC Investimet Bank Brasil S.A. – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator(a): Ministro Eros Grau. Diário Oficial de Justiça: 05 mar. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 25 set. 2024.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco Fiat S.A. Relator(a): Ministro Eros Grau. Diário Oficial de Justiça: 05 mar. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 25 set. 2024.

⁵⁵ BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, 2024, p. 57.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator(a): Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça Eletrônico: 26 abr. 2017.

ISS sobre a prestação de serviço no setor de saúde privada. Nele, os ministros entenderam pela autonomia do Direito Tributário em adotar conceitos próprios, não necessariamente vinculados à diplomas do Direito Privado, de forma que os serviços de qualquer natureza devem ser relacionados à oferta de uma utilidade para outro agente da relação jurídica, inclusive na entrega de bens.

Tais julgados foram imprescindíveis para, ainda no ano de 2016, a escrita de um fundamental capítulo do embate entre os Estados e os Municípios pelas receitas oriundas da tributação sobre o serviço de *streaming*. Isso porque foi aprovada a Lei Complementar nº 157/2016 que, além de alterar, acrescentou negócios jurídicos típicos da Economia Digital à lista de serviços do ISS estabelecida pela Lei Complementar nº 116/2003, dentre os quais o item 1.09, que dispunha sobre a hipótese de incidência do ISS sobre serviços de *streaming*:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)⁵⁷.

A inclusão do item, portanto, adotou a interpretação abrangente da expressão “prestação de serviço”, a despeito da limitação da incidência do tributo municipal a uma “obrigação de fazer”, o que gerou debates acerca da sua constitucionalidade, sustentado, especialmente, por aqueles que adotavam o entendimento restritivo⁵⁸. Apesar disso, fato é que os entes municipais saíram na frente dos Estados quanto à implementação da tributação sobre o serviço prestado pelas plataformas de *streaming*, sendo pioneiros na inserção da tecnologia no sistema tributário brasileiro.

Todavia, cerca de um ano depois, foi publicado o convênio CONFAZ ICMS nº 106/2017, que regulava cobrança do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre as operações digitais realizadas por meio de transferência de dados.

Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 25 set. 2024.

⁵⁷ BRASIL. 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. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 set. 2024.

⁵⁸ BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, 2024, p. 57.

Especificamente nas cláusulas terceira e quarta, ele disciplinou a incidência do imposto na disponibilização de arquivos digitais através da internet, o que abrangeia os serviços de *streaming* e, consequentemente, entraria em rota de colisão junto à Lei Complementar nº 157/2016:

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

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

- I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;
- II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;
- III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.

§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.

§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade⁵⁹.

O deslinde da controvérsia, então, só começaria anos depois, por meio do julgamento da ADI nº 5.659⁶⁰ pelo Supremo Tribunal Federal, oportunidade na qual a Corte decidiu excluir das hipóteses de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.

⁵⁹ BRASIL. **Convênio ICMS 106.** Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Diário Oficial da União: 5 out. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destinada%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10.%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17. Acesso em: 30 set. 2024.

⁶⁰ NERY, Carmen. **Em 2022, streaming estava presente em 43,4% dos domicílios com TV.** Agência IBGE Notícias, Rio de Janeiro, 9 nov. 2023. Editorial: Estatísticas Sociais. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/38306-em-2022-streaming-estava-presente-em-43-4-dos-domiciliios-com-tv#:~:text=Em%202022%2C%20entre%20os%20domic%C3%ADlios,antena%20ser%C3%A1%20descontinuado%20em%202024. Acesso em: 25 set. 2024.>

Os Ministros seguiram a tese de Dias Toffoli, o qual compreendeu que, diante da evolução tecnológica experimentada na década dos anos 2010⁶¹, os critérios para a resolução dos conflitos envolvendo o ISS e ICMS, como a distinção entre os softwares por encomenda e de prateleira – assim como a distinção entre obrigação de dar e de fazer para a configuração da prestação de serviço – já não eram suficientes⁶².

Além disso, levou-se em consideração que, a partir da edição da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a Lei Complementar nº 116/2003 para incluir na hipótese de incidência de ISS o licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, o legislador optou, sem ultrapassar o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”, pela tributação do serviço na seara municipal, o que não poderia ser desconsiderado.

Não só isso, como o fato de que a propriedade do bem deve ser transferida ao tomador de serviço para que incida ICMS na operação – o que não ocorrer nos negócios de licenciamento e cessão de direito de uso de *software* –, também foi fundamental para a declaração de inconstitucionalidade das referidas cláusulas do convênio.

O relator sustentou, ainda, que as operações envolvendo softwares são complexas, de modo que, em suas diversas etapas, possuem tanto negócios jurídicos que envolvem a obrigação de “dar”, quanto de “fazer”. Sobretudo em relação ao *streaming*, é possível identificar diversas obrigações de fazer fundamentais à realização da atividade, como: a) a manutenção dos servidores remotos; b) manutenção e atualização dos aplicativos que permitem o acesso à plataforma; d) monitoramento de desempenho, testes e diagnósticos de falhas; f) gerenciamento da rede e cuidado com a segurança dos dados transmitidos

⁶¹ Segundo o Ministro Dias Toffoli: “Vide que os softwares, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de download (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à internet [...]

Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado, por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados (v.g. e-book). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades.”.

⁶² BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, 2024. p. 59.

pela rede⁶³. Destaca-se que todas essas atividades são efetuadas por profissionais da área da computação e de responsabilidade da empresa prestadora de serviço.

Foi, portanto, com base em todo esse contexto, que a Ministra Cármem Lúcia, relatora da ADI nº 5.958⁶⁴ – a qual versava, especificamente, sobre a possível inconstitucionalidade das cláusulas terceira e quarta do Convênio ICMS nº 106/2017 –, decidiu julgar prejudicada a ação pela perda superveniente do objeto, diante da indubitável “caducidade do Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.569 [...]”. Consolidavam-se, então, os entes municipais aqueles competentes para efetuar a tributação sobre as atividades realizadas pelas plataformas de *streaming*, por meio do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Todavia, embora o embate entre os entes federativos tenha sido, aparentemente, encerrado com a declaração de inconstitucionalidade do Convênio CIMS nº 106/2017, a tributação dos serviços de *streaming* pelo ISS tem gerado outras problemáticas fiscais.

Dentre tais questões, destaca-se o fato de que o legislador, ao incluir o item 1.09 – atinente à disponibilização de conteúdo, sem cessão definitiva de direitos econômicos, por meio da internet – na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 (que disciplina sobre as atividades econômicas tributadas pelo imposto municipal) deixou de fazer qualquer apontamento ou exceção em relação ao local de tributação do serviço.

A partir disso, entende-se que a tributação sobre o serviço de *streaming* segue as regras gerais do ISS quanto ao território em que se considera onde ocorreu a prestação. Isso implica dizer que o recolhimento do ISS sobre a tecnologia se dá no município em que as empresas prestadoras estão estabelecidas, conforme preceitua o *caput* do art. 3º da Lei Complementar 116/2003:

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: [...].

⁶³ *Ibid.*, p. 65.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, Distrito Federal, 8 de março de 2021. Diário de Justiça Eletrônico, 9 mar. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345857226&ext=.pdf>. Acesso em: 30 set. 2024.

Ocorre que as principais e mais populares empresas detentoras das plataformas de *streaming* no Brasil são estrangeiras, de forma que mantém, majoritariamente, suas filiais no centro-sul do país⁶⁵. Dessa maneira, o ISS incidente sobre a atividade de tais prestadoras de serviço são recolhidos pelos poucos municípios em que estão localizadas as representações dessas companhias em território nacional (ou na sede das – poucas – plataformas brasileiras).

Isso, evidentemente, gera uma distorção na arrecadação quando percebido que, tratando-se de uma relação comercial digital, os tomadores de serviço e consumidores do conteúdo transmitido não possuem, necessariamente, relação com o local em que as prestadoras de serviço estão localizadas. Ou seja, apesar das receitas das plataformas de *streaming* serem obtidas em função da assinatura de consumidores espalhados por todo o Brasil, a arrecadação com base nessa prestação de serviço está restrita a pouquíssimos municípios.

É bem verdade que a reforma tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132, ao unificar os impostos sobre consumo (ISS e ICMS) em um tributo único, de competência compartilhada, na forma do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), determinou que a cobrança será realizada no destino da operação, o que, a princípio, solucionaria a problemática:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.⁶⁶.

Entretanto, as referidas mudanças terão validade para os Estados, Municípios e Distrito Federal apenas a partir de 2029, momento no qual se iniciará uma transição para a extinção do ICMS e do ISS, com a consequente consolidação do IBS. Neste período, a

⁶⁵ Como exemplo, a Netflix, uma das principais plataformas de transmissão simultânea de dados, segundo o seu próprio site tem sua sede no Brasil localizada em Alphaville, bairro da cidade de São Paulo, assim como a da Disney Company no Brasil – controladora da plataforma Disney Plus – segundo o site da Exame (2022).

⁶⁶ BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 set. 2024.

distribuição do novo imposto sobre bens e serviços terá como critério a receita média de cada ente federativo com a arrecadação de ICMS e ISS.

Dessa maneira, a definição do local de tributação do ISS, ainda que diante da já programada extinção do tributo municipal, à luz da justiça tributária – sobretudo da necessidade de redistribuição da arrecadação dos municípios –, é de suma importância para o futuro não só destes entes, mas de seus habitantes.

Portanto, tendo em vista a relevância econômica dos serviços de *streaming* para o mercado de consumo de mídias (especialmente as audiovisuais), tornar a arrecadação das receitas provenientes das atividades exercidas pelas plataformas mais justas e equilibradas nunca foi tão necessário e urgente.

3 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO INDUTOR DA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS

A tributação, e o Direito Tributário como um todo, assim como outros institutos jurídicos, não foi (e não é) visto de maneira única. Dentro de um sistema normativo e cultural alinhado a um ideal liberal, a tributação pode ser observada como um ato estatal puramente impositivo e contrário à liberalidade formal do indivíduo (o que, em diversos casos, estava ligado a arbitrariedades estatais, sobretudo até o século XIX)⁶⁷, muitas vezes avaliado como um mal necessário para a coexistência social.

Embora o debate sobre os limites da tributação, inclusive a necessidade de sua existência, permaneça atual, sobretudo em campos mais liberais e anárquicos, o surgimento e estabelecimento do Estado Social alterou a maneira pela qual a tributação é observada⁶⁸. Isso porque, com o advento de estados cada vez mais garantidores de direitos individuais e coletivos, os tributos passaram a ser percebidos não só como ato necessário para a manutenção de um Estado, mas como instrumentos para a viabilização de tais direitos. Nesse sentido, Stephen Holmes e Cass R. Sustein, ao defenderem a tese de que “um Estado sem dinheiro não pode proteger direitos”, aduzem:

Os indivíduos só gozam de direitos no sentido jurídico, e não apenas no sentido moral, quando as injustiças de que são objeto são reparadas pelo Estado de maneira justa e previsível. Essa realidade simples já revela o quanto é insuficiente a distinção entre direitos negativos e positivos. O que ela demonstra é que todos os direitos passíveis de imposição jurídica são necessariamente positivos.

Os direitos têm um custo alto porque o custo dos remédios é alto. Garantir os direitos sai caro, especialmente quando essa garantia é justa e uniforme; e os direitos jurídicos não têm significado algum quando não são garantidos coercitivamente. Para dizer-lo de outra maneira, quase todos os direitos implicam deveres correlativos, e os deveres só são levados a sério quando seu descumprimento é punido pelo poder público mediante recurso à fazenda pública⁶⁹.

No Brasil, o grande marco para a garantia de direitos individuais e coletivos se deu com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Se o constituinte optou por não inserir no Texto Constitucional a expressão Estado Social, ressaltando, em seu art. 1º, o Estado Democrático de Direito – na busca de se afastar da qualificação de Estado Social

⁶⁷ PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 27-28.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 27.

⁶⁹ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R.. **Por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes LTDA. 2019. p. 40.

–, tratou de congregar, sobretudo no capítulo referente à ordem econômica, as bases liberais com os anseios e soluções sociais.

À exemplo, a garantia do desenvolvimento nacional⁷⁰, a despeito de depreender, também, sobre crescimento econômico, segundo o ex-Ministro da Suprema Corte Eros Grau, não pode ser confundir com tal, visto que, em amplo contexto, a ideia desenvolvimentista tratada no artigo da Constituição implica na continuidade e intermitênciade uma incentivada mobilidade social, catalisadora de mudanças econômicas e, sobretudo, sociais⁷¹.

Nesse mesmo sentido, o Direito Tributário, como instrumento constitucional imprescindível para a promoção da defesa dos direitos e garantias conferidos no Texto Constitucional⁷², também deve ser dirigido com base em princípios sociais se atentam à preservação da dignidade humana, do bem-estar social e da diminuição da desigualdade.

Ressalta-se, portanto, o princípio da justiça fiscal como ferramenta jurídica indutora da atividade econômica brasileira para não apenas efetivar os direitos conferidos no Texto Constitucional, mas promover a isonomia material objetivada pelo constituinte. Ele é motor normativo e principiológico do Direito Tributário para a redução das desigualdades, colocando em prática regras tributárias que cultuem o alcance de posicionamento mais isonômico entre regiões e indivíduos.

Então, baseado neste raciocínio, mostra-se relevante, diante da atual distorção arrecadatória no contexto da incidência de tributos sobre a prestação de serviço do *streaming*, a discussão sobre a necessidade da tributação da atividade no destino.

⁷⁰ De acordo com a Constituição Federal: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional[...];”

⁷¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 12^a ed. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 218.

⁷² PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 27-28.

3.1 A Justiça Fiscal como elemento orientador do Sistema Tributário Nacional

A estruturação e manutenção de uma sociedade democrática, conforme se pretende a brasileira, fundamenta-se na formação de uma cultura política baseada em princípios de justiça (2003, pág. 6)⁷³. Segundo John Rawls, essas bases principiológicas, sobretudo em seu caráter político, são fundamentais para o estabelecimento de uma sociedade bem estruturada, pautada em um sistema de cooperação social – segundo o qual, por meio de regras de condutas publicamente conhecidas e aceitas por aqueles que cooperam, beneficiam-se os que cumprem a sua parte de acordo estabelecido⁷⁴. Dessa forma, dentro do sistema democrático, os princípios de justiça são escolhidos e experimentados pelos indivíduos integrantes de tal sistema cooperativo.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988, reconhecidamente democrática e cidadã, reafirma e eleva o compromisso da sociedade brasileira na busca por um contexto social mais justo, igual e solidário, em alinhamento ao sistema de cooperação social de Rawls. Nos incisos I e IV do seu art. 3º⁷⁵, reconhece como objetivo fundamental do país “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

A indicação dessas premissas assume uma posição muito mais determinante do que apenas uma cartilha de boas condutas. Isso porque tais preceitos condicionam os instrumentos que possam vir a ser criados, de forma que passarão por uma análise de conformidade em relação aos referidos pressupostos fundamentais estabelecidos pela Carta Magna⁷⁶.

Por outro lado, ressalta-se que o propósito constitucional por uma sociedade mais equânime se trata de um compromisso a ser seguido ainda em progressão. Tanto que o constituinte se valeu da utilização do verbo “construir”, o que evidencia, para além da

⁷³ RAWLS, John. **Justiça como Equidade**: Uma reformulação. Martins Fontes: São Paulo. 2003. p. 6.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2024.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. Dialética: São Paulo. 2005, p. 172.

pretensão típica do Estado Social, a sua inaplicabilidade imediata, demonstrando ser este um projeto coletivo em andamento⁷⁷.

O Texto Constitucional, então, não restringe a promoção de uma sociedade mais justa a um preceito básicos, abstrato e passageiro, como um simples cultivo de virtudes⁷⁸ vazio e ineficaz. Pelo contrário, a incitação de uma justiça social está presente em toda a Constituição.

É o caso do capítulo referente à ordem econômica, no qual aduz como finalidade desta o atendimento ao princípio da justiça social, estimulando a preservação da dignidade da pessoa humana e a redução das desigualdades:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;
 II - propriedade privada;
 III - função social da propriedade;
 IV - livre concorrência;
 V - defesa do consumidor;
 VI - defesa do meio ambiente;
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;
 IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Dentro desse contexto, o Direito Tributário se torna um instrumento fundamental para a realização da justiça social pretendida pela Constituição. Tanto que o constituinte tratou de inserir na abertura da seção dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional o atendimento à capacidade contributiva:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;
 II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
 III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁷⁷ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. Juspodivm: São Paulo. 2023. p. 393.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 395.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifou-se)⁷⁹.

Se antes a justiça tributária constava implicitamente no Texto Constitucional como um princípio do Direito Tributário, a Reforma Tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, tratou de enfatizar e inserir a referida base principiológica na Carta Magna. Foram inseridos no art. 145 da Constituição Federal dois parágrafos que fazem direta alusão ao papel do Direito Tributário de promotor da justiça social pretendida pelo constituinte:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos (grifou-se)⁸⁰.

Dessa forma, para além de arrecadar recursos capazes de abastecer os cofres públicos e permitir a manutenção do Estado, a tributação é orientada a desobrigar aqueles com capacidade reduzida de contribuição e a onerar atividades específicas, sejam aquelas inherentemente realizadas por contribuintes com maior possibilidade de arcar com os ônus tributários, ou aquelas que possam produzir algum resultado nocivo, seja para o consumidor, seja para o meio em que ele esteja inserido⁸¹.

Nesse sentido, aduz Onofre Alves Batista Júnior:

A solidariedade pressupõe o reconhecimento de que as dificuldades sociais de um indivíduo são dificuldades de todos os membros da sociedade, razão pela qual todos têm o dever de contribuir para sua superação. No Estado Distribuidor Solidário, a garantia de recursos necessários para que o Estado Tributário possa fazer frente aos dispêndios com as políticas sociais necessárias, em decorrência do estabelecimento de direitos fundamentais inarredáveis, é, a um só tempo, um problema social e uma questão jurídica. Nesse sentido, o Estado Distribuidor Solidário tem a “solidariedade social” como princípio jurídico que, por um lado, impõe deveres fundamentais, como o dever fundamental de pagar tributos, que adquirem uma função redistributiva, e, por outro, estabelece direitos fundamentais destinados a dar satisfação às necessidades básicas de todos e de cada um dos indivíduos.

[...]

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ YAMASHIDA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. Dialética: São Paulo. 2005. p. 172.

No Estado Distribuidor, as finanças baseiam-se no tributo, cobrado com fundamento na justiça distributiva e no princípio da capacidade contributiva. O poder de imposição tributária do Estado não se justifica pela mera existência do Estado ou por suas necessidades financeiras, mas pela concepção de um Estado capitalista, Tributário e Distribuidor, social em seu desiderato, orientado para o bem comum, que deve propiciar justiça social. Nesse compasso, a ideia de um interesse público primário (interesse da coletividade) distinto de um interesse público secundário (interesse da pessoa jurídica Estado) parece mesmo uma afronta à ideia democrática e à concepção de um Estado Distribuidor (Tributário e Solidário)⁸².

Além disso, na visão de Leandro Paulsen, a capacidade contributiva se apresenta como fator indutivo de toda a normativa tributária:

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias⁸³.

O referido princípio, portanto, ao conferir o dever de individualização e eventual gradação do imposto na proporção da capacidade do cidadão de contribuir ao financiamento do Estado Social, alinha-se e interage intrinsecamente com outro preceito do Direito Tributário fundamental para a compreensão da justiça fiscal: a isonomia tributária.

Calcado no sentido de igualdade material, sobretudo no art. 150, II⁸⁴, da Constituição Federal, o princípio da isonomia tributária busca evitar que o ônus tributário seja distribuído igualmente entre aqueles que possuem possibilidades distintas de suportá-lo. Assemelha-se, portanto, em vários aspectos, ao próprio princípio da capacidade contributiva, podendo parecer em algumas ocasiões, de acordo com Hugo de Brito Machado, confundirem-se entre si:

É evidente, porém, que as pessoas não são iguais. Pelo contrário, as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tomando-as jurídicas. Assim, por exemplo, atribui, àquelas pessoas que reúnem certas condições,

⁸² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v.102, p. 305-341, 2011. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/135/130/526>. Acesso em: 01 out. 2024.

⁸³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 99.

⁸⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

certas prerrogativas. Por isto, cabe ao advogado, privativamente, o exercício da advocacia, ao médico o exercício da medicina, e assim por diante. Se a igualdade de todos fosse absoluta, todos poderiam exercer, indistintamente, essas profissões.

O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existira reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualização jurídica. A Constituição diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (art. 52), o que não é verdadeiro, pois muitas distinções são juridicamente consagradas, como acima foi dito. Nem podem ser de outro modo. Na organização da sociedade, o Direito necessariamente admite desigualdades.

[...]

A algumas desigualdades factuais não pode o legislador emprestar relevância jurídica, em face de expressa proibição constitucional, como é o caso, por exemplo, do sexo (art. 52,1). Outras desigualdades factuais, porém, funcionam como critério de desigualização jurídica por imposição constitucional, como é o caso, por exemplo, da riqueza. Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Sena verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva⁸⁵.

O autor, todavia, reafirma que as referidas bases principiológicas se diferenciam, especialmente quando inseridas em contextos de isenção fiscal, uma vez que, para Hugo de Brito Machado, as suas concessões, embora infrinjam frontalmente a capacidade contributiva, diminuindo o ônus tributário de quem poderia suportá-lo sem o benefício, não se posicionam contrariamente à isonomia tributária, tendo em vista que esta possui caráter mais abrangente⁸⁶.

Entende-se, pois, que o Direito Tributário, fundamentado em forte noção de justiça tributária, sobretudo orientado ao alcance da isonomia e preocupado com a capacidade contributiva, é imprescindível não só para a preservação dos direitos e garantias fundamentais, mas também para a perseguição dos objetivos estabelecidos pela Constituição.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31^a Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 293-294.

⁸⁶ *Ibid.*

3.2 O papel do Direito Tributário na redução das desigualdades regionais

Embora os preceitos de justiça tributária sejam perfeitamente aplicáveis à preservação da isonomia e à observação da capacidade contributiva em caráter individual, a atuação do Direito Tributário voltada a atender a justiça social pretendida pelo constituinte também produz efeitos em âmbitos coletivos. Nesse sentido, a normativa fiscal tem grande impacto, dentre outros cenários, na redução das desigualdades regionais.

Tanto que a Constituição Federal, em seu art. 170, no qual estabelece os objetivos da Ordem Econômica, reservou espaço para eleger a redução das desigualdades sociais como uma das principais finalidades do sistema econômico nacional. O Texto Constitucional também estabelece como prioridade o desenvolvimento regional nos artigos subsequentes do capítulo principiológico da ordem econômica, tais quais os arts. 174⁸⁷ e 180⁸⁸.

Ressalta-se, por outro lado, que o desenvolvimento pretendido pelo constituinte de forma alguma está restrito ao crescimento estritamente econômico ou monetário. Trata-se, na verdade, de um desenvolvimento sustentável, voltado à dignidade da pessoa humana e à garantia e efetivação dos direitos fundamentais previstos nos capítulos iniciais do Texto Constitucional, sobretudo no que diz respeito à inclusão e justiça social⁸⁹.

Nesse mesmo sentido, entende Gilberto Bercovici:

“Quando não ocorre nenhuma transformação, seja social, seja no sistema produtivo, não se está diante de um processo de desenvolvimento, mas da simples modernização. Com a modernização, mantém-se o

⁸⁷ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

⁸⁸ Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

⁸⁹ FILHO, Calixto Salomão Filho. Fundamentos e Reflexões Gerais. In: FILHO, Calixto Salomão Filho (Org.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores. 2012. p. 34-35.

subdesenvolvimento, agravando a concentração de renda. Ocorre assimilação do progresso técnico das sociedades desenvolvidas, mas limitada ao estilo de vida e aos padrões de consumo de uma minoria privilegiada. Embora possa haver taxas elevadas de crescimento econômico e aumentos de produtividade, a modernização não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população. [...]

O grande desafio da superação do subdesenvolvimento é a transformação das estruturas socioeconômicas e institucionais para satisfazer as necessidades da sociedade nacional. Para a efetivação deste objetivo, segundo proposta de Osvaldo Sunkel e Pedro Paz, é fundamental a participação social, política e cultural dos grupos tradicionalmente considerados como “objeto” do desenvolvimento, que devem tornar-se “sujeito” deste processo. Podemos afirmar, então, que a democracia também é essencial para o desenvolvimento.”⁹⁰

A partir, então, da previsão constitucional, é possível perceber que o Estado tem não só a capacidade, mas o dever fundamental de promover o equilíbrio dessas realidades, sobretudo por meio de medidas redistributivas.

Alinhado a esse pensamento, Calixto Salomão Filho elege a redistribuição como instrumento equitativo indispensável para o desenvolvimento pretendido pela Carta Magna:

A época presente – à parte as acomodações iniciais de difícil percepção para observadores que vivem a história por eles próprios narrada – deverá ter outra característica. Parece haber consenso no sentido de que o Estado, como gestor distante e abstrato, não cumpre a contento suas funções. Isso não significa que é necessário diminuir a sua presença ou destituí-lo das funções.

Implica atribuir outra função, talvez até mais onerosa. Em vez de gestão abstrata e macroeconômica da sociedade, cumpre-lhe fazer algo que o particular e o mercado jamais farão. Incumbe-lhe *redistribuir*. É na redistribuição que deve ser identificada a grande função do novo Estado. Trata-se, portanto de um Estado que deve basear a sua gestão (inclusive no campo econômico) em valores, e não em objetivos econômicos.

[...]

Desse modo, a contribuição, em uma de suas formas mais eficazes, pode ser importante externalidade social positiva. Pode – e deve – contribuir para reequilibrar setores em que especiais condições de mercado criam benefício adicional para determinados agentes econômicos, em potencial detimento dos demais concorrentes e dos consumidores. [...]⁹¹.

Destaca-se, por outro lado, que o compromisso constitucional pelo desenvolvimento das regiões se dá a partir da compreensão do contribuinte do quadro de

⁹⁰ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad. 2003, p. 63.

⁹¹ FILHO, Calixto Salomão Filho. Fundamentos e Reflexões Gerais. In: FILHO, Calixto Salomão Filho (Org.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores. 2012, p. 29-31.

desigualdade territorial do país. Sobretudo, com base no entendimento de que as questões regionais não estão isoladas das problemáticas nacionais⁹².

Isso porque, a formação histórica do Brasil contribuiu para a concentração de riqueza e para o desenvolvimento da região Sudeste em detrimento de outras regiões. Esse processo, em linhas gerais, percorre desde a ocupação do irregular território – voltado muito mais ao litoral brasileiro –, passando por um processo de industrialização concentrado especialmente no estado de São Paulo, até a implementação de políticas de desenvolvimento regional de pouco sucesso⁹³.

Verifica-se, por meio de estudo elaborado por João Carlos Ramos Magalhães e Pedro Jorge Holanda Alves⁹⁴, a evolução da desigualdade regional no Brasil entre o século XX e o início do século XXI, no qual pode ser observado um grande pico de desequilíbrio regional na década de 1970:

Gráfico 1 - Índice de Gini *per capita* por regiões



MAGALHÃES e ALVES, 2021⁹⁵.

⁹² BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad. 2003, p. 63.

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ MAGALHÃES, João Carlos Ramos e ALVES, Pedro Jorge Holanda. **A Relação Entre o Crescimento Econômico e as Desigualdades Regionais no Brasil**. IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Texto para Discussão. 2021. Brasília: DF. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10409/1/td_2621.pdf. Acesso em: 28 out. 2024.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 26.

No entanto, como já apontado, há um custo inerente para a preservação das garantias conferidas pela Carta Magna, assim como para os remédios que combatem as injustiças e as desigualdades⁹⁶. Nesse sentido, repisa-se o papel instrumental do Direito Tributário de angariar recursos econômicos que viabilizam tais atuações.

A tributação, entretanto, não se limita a um instrumento arrecadatório e financiador. Ela também exerce um papel direto e indutor na redução das desigualdades regionais.

Nesse contexto, uma das ferramentas mais utilizadas na história recente do Brasil para o fomento do desenvolvimento das regiões é o incentivo fiscal, sobretudo o tributário⁹⁷. De acordo com Gilberto Bercovici, tal instrumento nada mais é do que uma opção política pela impulsão de determinado comportamento até então obstaculizado pela incidência de algum tributo⁹⁸.

Previsto no art. 151, I, da Constituição Federal⁹⁹, a referida desoneração tributária condicionada, direcionada a companhias de determinado setor econômico – geralmente prioritário –, tem o condão de atrair investimentos a regiões cujo desenvolvimento econômico e social não se encontram em patamares desejáveis, especialmente quando comparado com o centro-sul do país, levando à criação de novos empregos e ao estímulo da economia local.

Todavia, a utilização deste instrumento requer grande cautela tanto do legislador, quanto do poder executivo. Isso porque a concessão de benefícios fiscais indiscriminada e ausente de planejamento adequado; de outras políticas que propiciem o desenvolvimento da região escolhida; e de definição de prazos pode tornar a medida ineficiente e desestimulante, contribuindo, contrariamente ao pretendido, ao aumento da desigualdade.

⁹⁶ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass R.. **Por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes LTDA. 2019.

⁹⁷ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição.** São Paulo: Editora Max Limonad. 2003, p. 133.

⁹⁸ *Ibid.*, p. 130.

⁹⁹ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;**

Nesse contexto, em estudo realizado por André Alves Portella, Isa Guimarães Duarte e Tânia Cristina Azevedo, no qual foram examinadas a aplicação de incentivos fiscais do Imposto sobre Serviços (ISS) pelos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes, verificou-se que 69% dos entes municipais pesquisados deixaram de especificar o prazo de vigência do incentivo¹⁰⁰. Além disso, 26 dos 49 dos municípios analisados não cumpriram as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁰¹ para a instituição da renúncia fiscal ou deixaram de apontar os seus cumprimentos no orçamento público anual¹⁰².

Tal implementação inadequada de incentivos fiscais contribui para a proliferação desordenada do instituto e termina por gerar disputa entre as unidades federativas. Na busca por atrair os polos industriais ou o investimento privado que impulsionará a economia local, os entes passam a conceder benefícios cada vez mais vultuosos, o que implica em efetivo desperdício de verba pública, que poderiam ser utilizadas para a promoção de outras políticas públicas e a sustentação de serviços prestados pelo Estado¹⁰³.

Evidencia-se, portanto, que os incentivos fiscais, embora sejam concedidos em regiões específicas, produzem impacto em todo o país, o que apenas reforça a necessidade de alinhar a sua utilização aos princípios de justiça social e tributária dispostos na Constituição Federal.

¹⁰⁰ AZEVEDO, T. C.; DUARTE, I. G.; PORTELLA, A. A. Incentivos fiscais de Imposto Sobre Serviços (ISS): panorama dos municípios brasileiros. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 21, e212589, 2024, p. 14. Disponível em: <http://www.domholder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2589>. Acesso em: 02 nov. 2024.

¹⁰¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 02 nov. 2024.

¹⁰² AZEVEDO, T. C.; DUARTE, I. G.; PORTELLA, A. A. Incentivos fiscais de Imposto Sobre Serviços (ISS): panorama dos municípios brasileiros. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 21, e212589, 2024, p. 21. Disponível em: <http://www.domholder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2589>. Acesso em: 02 nov. 2024.

¹⁰³ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad. 2003, p. 137.

Apesar de ser uma ferramenta auxiliar importantíssima – e delicada - no combate à desigualdade regional, a renúncia fiscal condicionada não é a única medida atinente à gestão dos tributos que pode ser utilizada na busca pela equidade entre as frações do país.

Isso porque, mudanças estruturais no sistema tributário brasileiro são essenciais não só para possibilitar a criação de novos instrumentos a serem utilizados para alcançar o equilíbrio desenvolvimentista econômico e social entre as regiões brasileiras, ou para evitar conflitos entre os entes federativos, mas para tornar a tributação, propriamente, mais justa e menos propensa a distorções.

Nesse sentido, a adoção do princípio do destino na tributação sobre o consumo é fundamental para manter uma distribuição de arrecadação justa e equilibrada. Isso se dá em razão do fato de que a manutenção do produto arrecadado no ente federativo em que o consumo foi efetivado implica no retorno desse dispêndio individual dos contribuintes da região em políticas e serviços públicos.

Para o Imposto Sobre Serviços, especificamente, muito importa a eleição do local de tributação dos serviços cuja relação entre estabelecimento do prestador de serviço e a prestação em si não são intrínsecas. Nestes casos, a manutenção da arrecadação pelo município onde está localizado o fornecedor da atividade econômica gera grandes distorções nas receitas dos entes mais fragmentados da federação, uma vez que tal estruturação gera ambiente propício à concentração de arrecadação e, sobretudo, à disputa pela atração de tais agentes econômicos por meio de renúncia de receitas em prol da concessão de benefícios fiscais¹⁰⁴.

¹⁰⁴ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes, FEITOSA, Raymundi Juliano, ALVES, Rogério Salviano. O IBS e a Perspectiva de Guerra Fiscal Entre os Municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo. Nº 50. Abr./Set. 2024. p. 371-373.

4 A NECESSÁRIA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* PELO ISS NO DESTINO

Muito embora a tributação, com base nos princípios de justiça tributária, possa e deva ser um instrumento fundamental para a redução das desigualdades regionais, ela também é um dos grandes fatores para a manutenção da disparidade entre as regiões do país, sobretudo entre o eixo norte e sul do Brasil. Isso porque, a atual configuração do sistema tributário brasileiro apresenta distorções que favorecem, em última análise, a concentração de recursos, seja nas mãos de agentes privados, seja nas mãos de determinados entes públicos.

Tal descompasso é verificado, em especial, na tributação sobre o consumo, maior fonte de arrecadação do país¹⁰⁵, cuja incidência se dá, na maioria das vezes, na origem da produção ou da prestação do serviço.

Esse é o caso dos serviços prestados pelas plataformas de *streaming*, no qual a distorção é ainda maior, uma vez que – assim como outras atividades inseridas no contexto da Economia Digital – são reconhecidos pela desmaterialização e virtualização da sua atividade econômica principal¹⁰⁶, de forma que a prestação não possui qualquer relação física com o estabelecimento da sede ou filial da prestadora de serviço¹⁰⁷.

Diante dessa desvinculação entre o local em que está estabelecido o prestador de serviço e o seu fornecimento, a empresa contribuinte (de direito) do ISS, com o intuito de reduzir ao máximo o ônus tributário contraído, pode optar por se estabelecer no município em que a alíquota do imposto sobre o serviço de *streaming* seja menor.

¹⁰⁵ Em 2021, os tributos sobre consumo corresponderam a 45,1% da receita tributária total, fração superior à média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em mais de 13%. Cf, PESTANA, Marcos. **Reforma Tributária**: contexto, mudanças e impactos. Estudo Especial nº 19, de 04 de março de 2024. Instituição Fiscal Independente (IFI). 2024, p. 4.

¹⁰⁶ BIANCO, João Francisco e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 48.

¹⁰⁷ BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, p. 49-78. 2024. p. 4. Disponível em: <https://revistas.fibbauru.br/jurisfib/article/view/723>. Acesso em: 03 out. 2024.

Dessa forma, em razão do princípio da justiça tributária e do compromisso constitucional com o desenvolvimento das regiões, a distorção causada pela estrutura tributária atual, que reflete na tributação sobre o *streaming*, merece atenção, sobretudo com a incidência do tributo no local de destino da prestação de serviço.

Nesse sentido, o legislador, ao inserir, na Emenda Constitucional nº 123/2023 – que unificou a tributação sobre o consumo em âmbito estadual e municipal no Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) – a determinação de sua incidência no destino da operação, buscou uma melhor distribuição de arrecadação entre os entes federativos.

Todavia, para que seja estabelecido um tributo mais justo e que promova eficiente distribuição de recursos entre as regiões do país, essa mudança não é o suficiente. Isso porque, durante o longo período transicional, parte da receita do futuro imposto será distribuída com base na fotografia atual de arrecadação dos Municípios.

Por outro lado, alterar a tributação sobre o serviço de *streaming* para o local de destino da prestação representa um grande desafio para as plataformas. Em primeiro lugar, nos atuais parâmetros de recolhimento, representaria um custo enorme de operação para essas empresas, visto que deixariam de se adequar às normas de um município para efetuarem o pagamento do tributo em 5.570 entes municipais distintos¹⁰⁸, com obrigações acessórias e alíquotas diferentes, o que poderia tornar a operação inviável. Em segundo plano, a ausência de delimitações claras, objetivas e certeiras de qual seria o destino da operação pode gerar inseguranças jurídicas, que só aumentariam os litígios judiciais e administrativos.

Por essas razões, mostra-se urgente e imperioso, para a efetivação dos preceitos constitucionais de justiça, a solução de tais distorções tributárias, especificamente no que diz respeito ao local de incidência da tributação sobre os serviços de *streaming*. Ao mesmo tempo, torna-se necessário criar mecanismos de recolhimento

¹⁰⁸ BELANDI, Caio. **População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024**. Agência IBGE Notícias, Rio de Janeiro, 29 ago. 2024. Editorial: Estatísticas Sociais. Disponível em: <a href="https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024#:~:text=O%20IBGE%20divulga%20hoje%20(29,212%20milh%C3%B5es%20de%20habitantes. Acesso em: 25 out. 2024.

do ISS que possibilitem às plataformas o cumprimento de suas obrigações tributárias sem que isso inviabilize a sua própria atividade econômica.

4.1 Tributação no destino e seus efeitos regionais

Após longa disputa entre os entes estaduais e municipais, foi estabelecido que as plataformas de *streaming*, como já demonstrado, prestam um serviço de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e/ou texto, por meio da internet e, portanto, devem arrecadar ISS sobre a sua atividade econômica.

Nesse sentido, o legislador, ao instituir a Lei Complementar nº 116/2003, que regula o Imposto Sobre Serviços, definiu como regra geral, em seu artigo 3º, a incidência do tributo no local onde está estabelecido o prestador de serviço. Essa determinação, no entanto, não se refere a todos os serviços dispostos na lista anexa da norma, uma vez que os incisos do próprio artigo dispõem sobre diversas atividades excetivas (em que o *streaming* não está incluso) nas quais o tributo incide em locais diversos daquele em que está estabelecido o prestador.

Cumpre destacar que o sistema tributário nacional adotou para o ISS, assim como para os demais impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), o sistema de tributação indireta. Isso significa dizer que, embora o ônus econômico do tributo seja transmitido ao consumidor final (no caso do Imposto Sobre Serviços, o tomador de serviços) – de forma que este é classificado como “contribuinte de fato” –, a lei responsabiliza outra pessoa da relação jurídico-tributária (no caso do Imposto Sobre Serviços, o prestador de serviços) para realizar o recolhimento do tributo – classificado como “contribuinte de direito”¹⁰⁹.

Verifica-se, portanto, que a atual estrutura de tributação do ISS privilegia o princípio de origem. Dessa maneira, o município em que está estabelecido o prestador de serviço recolhe integralmente o montante devido de ISS sobre a operação. Nesse caso, é

¹⁰⁹ MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual** nº 53. ano 41. p. 415-451. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. p. 431-433. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2351>. Acesso em: 28 out. 2024.

por ele tributado, de forma indistinta, tanto os serviços prestados em seus limites fronteiriços, quanto aqueles fornecidos em outros entes municipais¹¹⁰.

As hipóteses excetivas, no entanto, adotam o princípio do destino na operação, segundo o qual os serviços são tributados no município em que o serviço é efetivamente prestado. Como exemplo, o inciso VIII do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 elege o local onde são executadas as decorações e jardinagens atinentes ao item 7.11¹¹¹ da lista anexa de serviços como aquele em que o recolhimento do ISS é devido.

Neste modelo, a tributação do ISS é alcançada apenas pelo município em que houve o consumo do serviço. Para isso, diferentemente do princípio da tributação na origem, a incidência sobre a prestação não pode ser indistinta, de modo que, caso o fornecimento do serviço seja intermunicipal, o ente municipal de origem não poderá cobrar o referido imposto, de modo a evitar dupla tributação¹¹².

Nesse contexto, a adoção preponderante do modelo de tributação na origem em serviços cuja vinculação entre o seu estabelecimento legal e a prestação de serviço não é tão grande, em contrariedade à orientação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹¹³ – como é o caso da atividade realizada pelas plataformas de *streaming* –, produz severas distorções arrecadatórias.

¹¹⁰ GASSER, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e de Destino:** suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002, p. 218.

¹¹¹ 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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)
[...]

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

[...]

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.”.

¹¹² GASSER, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e de Destino:** suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002, p. 218-2019.

¹¹³ NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO José Roberto Rodrigues; FUCK; Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo**, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Jan-Abr, 2019.

Isso se deve ao fato de que o serviço fornecido por essas empresas é virtualizado e, portanto, independem de local físico para serem entregues ao consumidor final. Nesse sentido, o local em que tais companhias estão estabelecidas no país é mero requisito formal para a definição de para qual ente irão realizar a arrecadação de ISS.

A partir disso, é certo dizer, que, embora a Apple – empresa americana dona de uma das principais plataformas de *streaming* em atividade no Brasil¹¹⁴ – tenha uma filial na cidade de São Paulo¹¹⁵, a maioria dos assinantes do seu serviço residem em municípios de outras regiões¹¹⁶.

Tem-se, então, um cenário de centralização dos recursos provenientes da tributação sobre o *streaming*, cujo maior beneficiado é a capital paulista. Isso porque, para além da Netflix, plataformas pagas como Disney⁺¹¹⁷, Amazon Prime Video¹¹⁸ e Deezer¹¹⁹ possuem filiais e são estabelecidas na cidade de São Paulo. Além delas, plataformas como

¹¹⁴ MEIMARIDIS, Melina; MAZUR, Daniela; RIOS, Daniel. The Streaming Wars in the Global Periphery: A Glimpse from Brazil. **Series - International Journal of TV Serial Narratives**, [S. l.], v. 6, n. 1, p. 65–76, 2020. Disponível em: <https://series.unibo.it/article/view/10457>. Acesso em: 17 de set. 2024.

¹¹⁵ Segundo o seu site, a filial da Apple no Brasil é estabelecida na Rua Leopoldo Couto Magalhães Júnior, nº 700, Itaim Bibi, São Paulo/SP (Disponível em: <https://www.apple.com/br/legal/internet-services/itunes/br/terms.html>. Acesso em: 28 out. 2024)

¹¹⁶ Segundo o IBGE, em 2023, as regiões com maior percentual de assinantes de plataformas de streaming pagas foram: Sul (49,0%), Centro-Oeste (48,2%) e Sudeste (47,6%), seguidos por Norte (37,5%) e Nordeste (28,2%). Cf. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2023. Rio de Janeiro: Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2102107>. Acesso em: 28 out. 2024.

¹¹⁷ Segundo o contrato de assinatura do Disney+, a filial da Disney no brasil é estabelecida na Avenida das Nações Unidas, nºs 12.551, 12.555 e 12.559, Piso 10, São Paulo/SP. Cf. DISNEYPLUS. **Avisos Legais**. São Paulo, 15 abr. 2024. Disponível em: <https://www.disneyplus.com/pt-br/legal/contrato-de-assinatura>. Acesso em 28 out.2024.

¹¹⁸ Segundo o seu site, a filial da Amazon (detentora do Prime Video) no Brasil é estabelecida na Avenida Presidente Juscelino Kubitschek, nº 2.041, São Paulo/SP. Cf. PRIME VIDEO. **Informações do prestador de serviços amazon prime video e termos e políticas aplicáveis**. São Paulo, [s.d]. Disponível em: https://www.primevideo.com/-/pt/help/ref=atv_ftr_ter?language=pt&nodeId=202064890#GUID-AB930AFC-0712-45C6-AAE1-ADC3785256B2_U_155B1F1FC8E4469F91A7AAAF6564E6C2. Acesso em: 25 out.2024.

¹¹⁹ A empresa brasileira Deezer Music Brasil Ltda. tem sede na Rua Francisco Leitão, nº 653, Loja 2, Pinheiros, São Paulo/SP. Cf. DEEZER. **Termos de Licença do Software de Streaming Deezer**. São Paulo, [s.d]. Disponível em: https://www.deezer.com/legal/cgu?utm_source=adwords&utm_medium=search&utm_campaign=acq_BR_sea-brd_web_search_perf_tnb-directsub_pure&utm_content=alloffers_1st-party-web-pixels_brd-exact&utm_term=%5Bdeezer%5D&gad_source=1&gclid=Cj0KCQjA_qG5BhDTARIaA0UHSIqkU0d bmYlPibOYOYJYCXjbvVz-HZFwqNYDHJrfI3lSMXntMcumA8aAvg-EALw_wcB. Acesso em: 25 out. 2024.

Spotify¹²⁰ e Max¹²¹, embora sejam controladas por empresas estrangeiras, são representadas por companhias sediadas no Município.

Verifica-se que quatro das cinco plataformas de *streaming* mais populares do em Brasil em 2021¹²², são tributadas pelo Município de São Paulo. A exceção a brasileira Globoplay – cuja detentora é a Globo Comunicação e Participações S.A., com sede no Rio de Janeiro¹²³.

Para além de questões mercadológicas e publicitárias, essa convergência geográfica possui explicação, também, tributária. Em 28 de dezembro de 2023, foi promulgada a Lei Municipal nº 18.066¹²⁴, que, dentre outras medidas, alterou o art. 16 da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, para reduzir a alíquota do serviço prestado pelas plataformas de *streaming* de 2,9% para 2%. Poucos meses após a redução do imposto, a Netflix, principal companhia do setor, anunciou a mudança de seu escritório anteriormente localizado em Alphaville, Barueri, para o município de São Paulo¹²⁵.

¹²⁰ A empresa Spotify Brasil Serviço de Músicas LTDA., representante legal da companhia Spotify AB conforme processos judiciais – como o AREsp nº 2197864/RS –, é estabelecida na Alameda Santos, nº 2159, 18º andar, Cerqueira Cesar, São Paulo/SP. Cf. BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo em Recurso Especial nº 21978634/RS.** Decisão Monocrática. Agravante: Spotify Brasil Serviços de Música LTDA. Agravado: Lenin José Nunez Mendez. Diário de Justiça Eletrônico: 01 dez. 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=202202687096. Acesso em: 25 out. 2024.

¹²¹ De acordo com a listagem de Agentes Econômicos Estrangeiros Regulares Registrados na Ancine (Cf. ANCINE. **Agentes Econômicos Estrangeiros Regulares Registrados na Ancine.** Rio de Janeiro, 1 jul. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/oca/agentes-economicos-e-obras>. Acesso em: 25 out. 2024), a Warner Media Direct Latin America, LLC, detentora da plataforma Max (Cf. MAX. **Termos de Uso.** [S.I], 27 fev. 2024. Disponível em: <https://www.max.com/terms-of-use/pt-latam>. Acesso em: 25 out. 2024) é representada, no Brasil, pela companhia HBO Brasil LTDA., com sede na Rua Jesuíno Cardoso, nº 454, Vila Nova Conceição, São Paulo/SP.

¹²² NOVA FILHO, Marcus Vinicius Menezes da; CHIARINI, Túlio; MARCATO, Marília Bassetti. Plataformização do mercado audiovisual: a indústria de streaming de vídeo no Brasil. Rio de Janeiro: Ipea, out. 2023. 42 p.: il. (Texto para Discussão, n. 2929). p. 34. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12392/1/TD_2929_web.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

¹²³ GLOBOPLAY. **Termos e Políticas.** Rio de Janeiro, [s.d.]. Disponível em: <https://especiais.globoplay.globo/panfleto/globo.com-TermosdeUso-GloboPlay.html>. Acesso em: 13 nov. 2024.

¹²⁴ SÃO PAULO. Lei Municipal nº 18.066, de 28 de dezembro de 2023. **Altera o art. 16 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003;** inclui o § 4º no art. 1º da Lei nº 17.254, de 26 de dezembro de 2019; autoriza a instituição do Programa UNISAMPA, voltado à concessão de bolsas de estudo em curso superior para estudantes de baixa renda, conforme específica, e dá outras providências. São Paulo, SP. DOSP, 28 dez. 2023. Disponível em <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-18066-de-28-de-dezembro-de-2023#:~:text=Altera%20o%20art.,especifica%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A3o>. Acesso em: 10 out. 2024.

¹²⁵ MIYASHIRO, Kelly. **Netflix anuncia mudança de sua sede no país para a cidade de São Paulo.** Veja, [S.I.], 26 abr. 2024. Tela Plana. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/tela-plana/netflix-anuncia-mudanca-de-sua-sede-no-pais-para-a-cidade-de-sao-paulo>. Acesso em: 25 out. 2024.

Evidencia-se, nesse caso, como a tributação na origem, ou seja, no local onde está estabelecido o prestador de serviço, propicia, por meio da renúncia fiscal, uma disputa entre os entes municipais pela instalação de empresas, com a expectativa de que impulsionem a arrecadação municipal, gerem postos de trabalho e estimulem o desenvolvimento da região¹²⁶.

Esse é um dos grandes motivos pelo qual o legislador, na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) por meio da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023¹²⁷, optou pela incidência do tributo no local em que o consumo do bem ou do serviço seja realizado¹²⁸. Tal mudança foi proposta e instituída com evidente intuito redistributivo, numa tentativa de acabar com as distorções e dispêndio exacerbado de verba pública gerados pela guerra fiscal entre os entes federativos, sobretudo municipais.

Nesse contexto, a adoção do princípio do destino na criação do IBS, segundo projeções realizadas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) no segundo semestre de 2023¹²⁹, para além de dirimir a disputa entre os entes federativos por meio da renúncia fiscal, produzirão o impacto redistributivo pretendido pelo legislador em esfera estadual e, especialmente, em âmbito municipal.

As estimativas do Instituto indicam que, caso o Imposto sobre Bens e Serviços substituisse o ICMS e o ISS já em 2022, haveria, nesse cenário, um deslocamento de 7% da receita das unidades federativas dos entes com médio ou alto nível de renda para aqueles que possuem um PIB *per capita* inferior, de modo que 54 dos 801 bilhões de reais

¹²⁶ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes; FEITOSA, Raymundi Juliano; ALVES, Rogério Salviano. O IBS e a Perspectiva de Guerra Fiscal Entre os Municípios. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, nº 50, p. 367-391, abr-set. 2024. p. 368. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 25 out. 2024.

¹²⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF. DOU, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/eme/eme132.htm. Acesso em: 25 out. 2024.

¹²⁸ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes; FEITOSA, Raymundi Juliano; ALVES, Rogério Salviano. O IBS e a Perspectiva de Guerra Fiscal Entre os Municípios. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, nº 50, p. 367-391, abr-set. 2024. p. 368. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 25 out. 2024.

¹²⁹ GOBETTI, Sérgio Wulff e MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/08/impactos-redistributivos-da-reforma-tributaria-estimativas-atualizadas/>. Acesso em: 28 out. 2024.

de receita seriam redistribuídos para aqueles que comportam 70% da população brasileira¹³⁰, cujos maiores ganhadores podem ser observados na tabela abaixo:

Tabela 1 -Efeitos Redistributivos sobre a receita por UF e nível de renda (em R\$ milhões)

Efeitos redistributivos sobre a receita por UF e nível de renda
(Em R\$ milhões)

Renda	UF	PIBpc 2020	Pré-reforma (A)	Pós-reforma (B)	Saldo (B-A)
Baixa	MA	15.294	12.848	15.111	2.263
	PI	17.185	6.386	9.408	3.022
	PB	17.402	8.361	10.089	1.728
	CE	18.168	19.224	22.533	3.309
	AC	18.420	1.948	2.371	423
	AL	18.858	6.946	8.752	1.806
	SE	19.583	5.163	6.134	971
	PE	20.094	23.736	23.837	102
	RN	20.253	8.134	10.360	2.226
	BA	20.496	37.426	40.233	2.807
	AP	21.432	1.508	2.251	743
	PA	24.868	22.185	25.375	3.190
	RR	25.388	1.745	1.799	54
	TO	27.448	4.964	5.610	647
	RO	28.722	6.463	5.918	-546
Média	AM	30.225	15.248	10.136	-5.112
	GO	31.507	26.451	27.259	808
	MG	32.067	78.182	78.772	590
	ES	34.066	18.612	13.007	-5.605
	RS	41.228	47.696	54.395	6.699
Alta	PR	42.414	47.372	54.804	7.432
	RJ	43.408	62.145	71.817	9.672
	MS	43.649	15.346	12.120	-3.226
	SC	48.159	38.300	38.358	58
	MT	50.663	21.423	16.476	-4.947
	SP	51.365	250.756	215.554	-35.202
	DF	87.016	12.751	18.841	6.090
Total		34.639	801.319	801.319	0
Baixa		18.454	153.865	176.454	22.588
Média		29.383	151.665	142.502	-9.164
Alta		47.330	495.789	482.364	-13.425

Elaboração dos autores.

GOBETTI e MONTEIRO, 2023¹³¹.

Em relação aos entes municipais, especificamente, os efeitos redistributivos se mostram ainda mais intensos, uma vez que 21% das suas receitas, ou seja, R\$ 50 bilhões, foram transferidos para municípios que hoje possuem menor renda quando comparado à média nacional, o que beneficiaria 82% das cidades brasileiras, onde residem 67% da população nacional¹³², conforme tabela abaixo:

¹³⁰ *Ibid.*, p.2.

¹³¹ *Ibid.*, p.3.

¹³² *Ibid.*.

Tabela 2 - Efeito Redistributivo sobre a receita líquida dos municípios (em R\$ milhões)

Efeito redistributivo sobre a receita líquida dos municípios (2022)

UF	Ganhos (R\$ milhões)	Perdas (R\$ milhões)	N Ganhadores	N Perdedores	Nº Mun	% Ganhadores
AC	212	0	22	0	22	100%
AL	1.011	-81	97	5	102	95%
AM	430	-1.290	47	15	62	76%
AP	301	-47	13	3	16	81%
BA	3.998	-1.864	383	34	417	92%
CE	2.173	-479	174	10	184	95%
DF	832	0	1	0	1	100%
ES	289	-1.579	31	47	78	40%
GO	1.938	-633	167	79	246	68%
MA	2.094	-792	204	13	217	94%
MG	6.326	-3.407	744	109	853	87%
MS	431	-768	32	47	79	41%
MT	468	-1.009	66	75	141	47%
PA	2.892	-1.218	130	14	144	90%
PB	1.115	-144	215	8	223	96%
PE	2.247	-1.470	172	12	184	93%
PI	1.372	-102	212	12	224	95%
PR	4.233	-1.152	361	38	399	90%
RJ	4.191	-3.237	57	35	92	62%
RN	1.093	-211	150	17	167	90%
RO	197	-83	29	23	52	56%
RR	112	-9	10	5	15	67%
RS	4.103	-632	386	111	497	78%
SC	1.919	-940	171	124	295	58%
SE	519	-119	66	9	75	88%
SP	6.941	-29.257	480	165	645	74%
TO	439	-64	119	20	139	86%
Total	51.876	-50.588	4539	1030	5569	82%
Capitais	2.757	-21.940	16	11	27	59%
G-100	9.008	-47	106	2	108	98%
PIBpc>25K	12.305	-68	1471	24	1495	98%
Pop>80K	22.042	-40.498	290	115	405	72%

Elaboração dos autores.

GOBETTI e MONTEIRO, 2023¹³³.

Nesse sentido, segundo os pesquisadores, embora tal alteração tenha ocorrido em função de uma pluralidade de mudanças, a implementação de um novo imposto municipal com incidência no destino, em substituição ao atual ISS cobrado na origem, foi o fator que mais contribuiu para o impacto redistributivo:

Note-se que esse resultado decorre da combinação de três mudanças: i) substituição do ICMS por um imposto estadual no destino; ii) redistribuição da cota-parte municipal do imposto estadual com base em novos critérios (população é o principal deles); e iii) substituição do ISS por um imposto municipal de base ampla e também cobrado no destino.

Computando apenas o terceiro efeito, decorrente da substituição do ISS por um novo imposto municipal, 96% das cidades ampliariam sua fatia no bolo. São as mudanças no ICMS, portanto, que reduzem o percentual de ganhadores, embora seu efeito redistributivo (medido pelo índice de Gini das receitas municipais correntes) seja extremamente positivo, como demonstraremos adiante.

[...]

¹³³ *Ibid.*, p.4.

Para se ter uma ideia do efeito redistributivo da mudança no imposto municipal, estimamos que um volume total de R\$ 36 bilhões (um terço da receita de R\$ 107 bilhões) mudaria de mãos com a substituição do ISS na origem por um IBS no destino. E dois terços dessa migração de recursos têm origem em 45 cidades muito ricas de São Paulo (grandes e pequenas), a qual é redistribuída para os demais municípios paulistas e do restante do país.

Com isso, nada menos do que 5.327 municípios brasileiros acabam sendo beneficiados com a ampliação da base de tributação proporcionada pelo IBS e sua apropriação pelas cidades em que ocorre o consumo. Em contrapartida, as mudanças no ICMS dividem os municípios de forma um pouco mais parelha – 3.331 ganham e 2.237 perdem, seja porque a receita agregada do imposto estadual em algumas UFs fica menor, seja porque, para muitos municípios, sua cota-parte sobre o imposto estadual encolhe com a troca do valor adicionado fiscal (VAF) – e, principalmente, dos critérios da lei estadual – pelo rateio populacional.

Verifica-se, então, que a incidência no local de consumo de um imposto que incida sobre o serviço tem alta capacidade de redistribuir as receitas obtidas pelos entes municipais, contribuindo, portanto, para o atendimento ao desenvolvimento regional pretendido pela Constituição, pautado nas bases principiológicas atinentes à justiça – sobretudo tributária.

Entretanto, conforme já destacado, a alteração pretendida pela reforma tributária não será implementada de forma imediata. Para reduzir o impacto da alteração do local de tributação, especialmente nas unidades federativas que possuem grandes centros comerciais e industriais, foi estabelecido um período transicional de 50 anos, no qual, a partir de 2029, as receitas provenientes da tributação sobre o consumo serão distribuídas de duas maneiras.

Em linhas gerais, o primeiro modelo é relacionado às regras de tributação vigentes antes da reforma, no qual as receitas serão distribuídas de acordo com a participação média (entre 2029 e 2033) de cada Estado (em relação ao ICMS) e Município (em relação ao ISS)¹³⁴. Inicialmente, o peso deste critério na repartição das receitas totais

¹³⁴ "Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

[...]
 II - de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução:
 a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e
 b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

será de 80% em 2029, passando para 90% e, a partir de então, decrescerá cerca de 2% ao ano, até deixar de existir em 2078¹³⁵.

O outro modelo, então, distribuirá a receita obtida da tributação no destino¹³⁶. Nesse sentido, a sua participação começará em 20% em 2029, caindo para 10% em 2033 e, a partir de então, aumentará cerca de 2% a cada ano, até substituir completamente a regra atual e se estabelecer como a única forma de distribuição.

Dessa maneira, identifica-se que a fotografia atual da arrecadação do Imposto sobre Serviço por parte dos entes municipais terá muito influência na distribuição de suas receitas por, pelo menos, três décadas. Portanto, embora os impactos previstos pela adoção do princípio do destino em decorrência da instituição do IBS sejam de grande magnitude e escala, os seus esperados efeitos repercutirão demoradamente.

Se, por um lado, a referida alteração letárgica é fundamental para a preservação da ordem, da sustentabilidade e da previsibilidade econômica dos entes que, em alguma medida, perderão receita direta ou indiretamente com a alteração do local de tributação, por outro, prolongará em demasia as graves distorções geradas pelo princípio da origem.

III - de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

¹³⁵ Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a esses entes federativos conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos arts. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, "b", todos da Constituição Federal:

I - de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);

II - em 2033, 90% (noventa por cento);

III - de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

[...]

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

¹³⁶ No caso dos municípios, para além dos valores arrecadados a título de tributação própria, também será incluído o rateio da cota-partes, que também adquiriu novos critérios com a reforma tributária, sobretudo no que diz respeito à população dos entes.

Dentre elas se encontra a tributação sobre o serviço prestado pelas plataformas de *streaming*, cujo impacto transicional, diferentemente das grandes indústrias e das tradicionais corporações de comércio, está muito mais ligado à potencial perda do critério de conexão para a arrecadação do ISS, do que quanto a questões relacionadas ao desenvolvimento da região em que o estabelecimento físico das empresas que prestam o serviço de cessão temporária de conteúdo está localizado.

Em razão disso, a despeito da implementação gradual do princípio do destino em todo o mercado de consumo por meio da instituição do IBS, faz-se necessária a mudança imediata do local de tributação do ISS incidente sobre o *streaming*, uma vez que os impactos das referidas plataformas no desenvolvimento da região em que estão estabelecidas – visto a virtualização de suas atividades – são menores do que as repercuções geradas por companhias que possuem atividades econômicas mais tradicionais. Não se justifica, portanto, a intensa concentração da arrecadação proveniente serviço prestado pelas referidas plataformas em, praticamente, um único município.

Tal modificação, entretanto, não é de simples aplicação. A implementação do princípio do destino no ISS sobre o *streaming* representa um grande desafio à estrutura arrecadatória do atual sistema tributário nacional, uma vez que os contribuintes de direito deverão recolher o Imposto sobre Serviços em mais de 5.000 municípios, cada um com a sua respectiva alíquota e seu próprio código tributário. Além disso, baseado no princípio da autonomia federativa, cada um desses entes municipais poderá eleger as suas próprias obrigações acessórias, bem como a maneira de cumpri-las.

Dessa forma, logicamente, alterar o local de tributação dos serviços prestados pelas plataformas de *streaming* com base nos atuais parâmetros arrecadatórios aumentaria demasiadamente o custo de conformidade tributária suportado pelas empresas. As companhias, portanto, teriam ainda mais obrigações e determinações legais para cumprir, de modo que, a fim de evitar sanções legais, seria necessário um maior alocamento de recursos para satisfazer tais imposições, o que, invariavelmente, majoraria o custo de toda a operação¹³⁷. Nesse sentido, o incremento da complexidade da tributação aumentaria a

¹³⁷ BERTOLUCCI, Aldo.V. e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos?. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, n. 29. maio-ago 2002, p. 55.

efetiva carga tributária suportada pelas plataformas¹³⁸ e, possivelmente, o valor final do serviço oferecido.

Portanto, o deslocamento do local de tributação do *streaming* para o local de consumo do serviço – assim como a instituição do princípio do destino com a instituição do IBS – deve ser acompanhado de uma alteração da estrutura arrecadatória de todo o sistema tributário brasileiro. Sobretudo, com a adoção de medidas que facilitem e integralizem o cumprimento das obrigações principais e acessórias estabelecidas pelos entes municipais. Caso contrário, a mudança abrupta e desordenada de um fator tão relevante para a lógica arrecadatória pode causar um aumento significativo no custo da operação, que, em muitas ocasiões, seria repassado ao consumidor final.

Dessa maneira, seria produzido o efeito inverso do pretendido – qual seja, a redução das desigualdades regionais e o atendimento do princípio da justiça tributária –, tendo em vista que, com a majoração do valor do serviço, esvaziaria, em parte, a base de consumo do serviço, o que reduziria o montante arrecadado pelo ente. Por outro lado – por já ter sido preocupação do legislador – propostas e medidas, ainda que rejeitadas, de simplificação da arrecadação do ISS podem indicar o caminho para uma alteração estruturada e coerente do local de tributação dos serviços de *streaming*.

4.2 Proposta para a tributação no destino dos serviços prestados pelas plataformas de *streaming*

Com o intuito de modernizar a cobrança de ISS, foi editada a Lei Complementar nº 157¹³⁹, de dezembro de 2016, que, dentre outras medidas¹⁴⁰, privilegiou

¹³⁸ CABELLO, Otávio Gomes e NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 30, n.3. p. 1033-1050, ago-dez. 2021. p. 1047. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/hnG6GcVvV5zQRvsgpStD3Wb/?format=pdf>. Acesso em: 24 out. 2024.

¹³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 26 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF. DOU, 01 jun. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp157.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.

¹⁴⁰ A LC 157/2016 também foi a responsável por determinar a alíquota mínima de 2% do ISS, numa tentativa (que se mostrou insuficiente) de reduzir os impactos da guerra fiscal entre os municípios.

o princípio do destino ao estabelecer a cobrança do imposto municipal no domicílio do tomador de serviços de plano de saúde e de algumas atividades financeiras¹⁴¹, retirando, nesses casos a competência de tributação dos municípios em que os prestadores de serviço estavam localizados.¹⁴².

No entanto, desde a sua elaboração, a LC 157/2016, especialmente quanto à mudança do local de tributação, foi objeto de disputa entre os entes municipais, representados, sobretudo, pela Confederação Nacional de Municípios (CNM) – que, ativamente, atuou em prol da votação e da aprovação da legislação¹⁴³ - e os setores econômicos atingidos pela mudança, representados pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF); pela Confederação Nacional da Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSEG) e pela Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS).

Dessa maneira, com a entrada em vigor da referida lei complementar, diversas leis municipais foram editadas. Ocorre que, muitas delas, além de adotarem teor contraditório, especialmente quanto à definição do tomador de serviço – o que gerou diversos conflitos de competência entre os municípios –, não foram claras quanto aos

¹⁴¹ Os serviços os quais a lei buscou alterar o local de tributação são:

“4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres;
 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário;
 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária;
 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**);
 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres;
 15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**). ”

¹⁴² Art. 1º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vide ADPF nº 499) (Vide ADI nº 5862) (Vide ADI nº 5835)

“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:
 [...]”

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;
 XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;
 XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

¹⁴³ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Convocada sessão do Congresso Nacional que apreciará veto do ISS; CNM pede mobilização dos gestores.** Brasília: DF, 2017. Disponível em: <https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/convocada-sessao-do-congresso-nacional-que-apreciara-veto-do-iss-cnm-pede-mobilizacao-dos-gestores>. Acesso em: 02 nov. 2024.

padrões de obrigações acessórias. Portanto, na tentativa de privilegiar o princípio do destino, o legislador terminou por aumentar a complexidade da norma tributária nesses casos, o que levou à majoração do custo de conformidade pelas empresas de plano de saúde e de atividades financeiras.

Diante de tais imprecisões e normas conflitantes, foram ajuizadas, junto ao Supremo Tribunal Federal, diversas ações contestando a constitucionalidade da lei complementar, dentre elas a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835, na qual foi proferida decisão monocrática pelo Ministro Relator Alexandre de Moraes, que concedeu a medida cautelar pleiteada pela CONSIF e pela CNSEG e determinou a suspensão da eficácia da LC 157/2016, sob o seguinte entendimento:

Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inocorrência de correta incidência tributária. A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.

[...]

a) com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação¹⁴⁴.

Nesse sentido, para suprir as lacunas e incongruências apontadas pelo Supremo Tribunal, foi editada a Lei Complementar nº 175, de setembro de 2020, a qual buscou especificar o responsável pelo recolhimento, a regra de conexão para a competência de arrecadação e, sobretudo, como o pagamento do tributo seria realizado.

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Relator(a): Ministro Alexandre de Moraes; julgado em 23/03/2018; Diário Oficial de Justiça: 04 abr. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313996340&ext=.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024.

¹⁴⁴ BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. **Revista JurisFIB**, São Paulo, v. 15, ano 15, 2024, p. 57.

Em que que pese tais esforços legislativos, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a LC 175/2020, embora representasse um avanço para a mudança do local de tributação, não foi suficiente para evitar os conflitos de competência e atribuir segurança jurídica para a adoção do princípio do destino nos serviços objeto da legislação, de modo que a alteração foi declarada, em 2023, *inconstitucional*¹⁴⁵.

Apesar da tentativa legislativa de mudar o local de tributação do ISS para o domicílio do tomador de serviço de plano de saúde e de atividades financeiras não ter tido sucesso, os mecanismos por ela criados para viabilizar a cobrança em mais de 5.000 municípios podem ser aproveitados para a construção de um modo de tributação que torne viável a incidência dos impostos sobre o consumo no destino, sobretudo no que diz respeito ao ISS incidente nos serviços de *streaming*.

Por essa razão, avaliar-se-á, primeiramente, as medidas previstas na Lei Complementar nº 175/2020 e, em segundo plano, as modificações necessárias em suas disposições para que as lacunas que levaram à declaração de *inconstitucionalidade* sejam preenchidas e adequadas aos serviços de *streaming*.

4.2.1 Análise dos mecanismos criados pela LC 175/2020 para o recolhimento do ISS no domicílio do tomador de serviço

Em primeiro lugar, é importante destacar que a Lei Complementar nº 175/2020, em seu escopo, não atendeu ao subitem 15.9, que trata, em linhas gerais, de leasing financeiro, disciplinando sobre todos os outros subitens estabelecidos pela Lei Complementar nº 157/2016.

De forma a viabilizar a cobrança do ISS nos serviços estipulados em seu art. 1º e contornar o grande custo de conformidade atrelada à mudança da tributação ao destino e a consequente necessidade de realizar o recolhimento do imposto municipal em milhares de entes municipais, a LC 175/2020 estabelecia, em seu art. 2º, que o Imposto Sobre

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Relator(a): Ministro Alexandre de Moraes; julgado em 05/06/2023; Diário Oficial de Justiça: 27 jul. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024.

Serviços seria apurado e declarado por meio de um sistema eletrônico padronizado nacionalmente desenvolvido (individual ou coletivamente) pelo contribuinte, o qual seguiria leiautes e padrões pré-definidos.

Os sistemas elaborados pelos contribuintes seriam acessados gratuitamente pelos Municípios e pelo Distrito Federal, nos quais poderiam consultar apenas as informações atinentes às suas administrações, da mesma forma que os contribuintes acessariam apenas os seus próprios dados. Nesse sentido, os entes municipais teriam o dever de fornecer, diretamente ao sistema eletrônico, hígidas informações quanto às alíquotas do imposto; aos arquivos legislativos que versassem sobre os serviços alcançados pela lei complementar; e aos dados do domicílio bancário para recebimento bancário, de modo que a omissão, inconsistência ou imprecisão desses dados não poderiam ensejar punições aos contribuintes. Eventuais atualizações das informações prestadas apenas seriam eficazes na competência mensal subsequente à sua inserção no sistema, em atendimento ao princípio da anterioridade previsto na Constituição Federal¹⁴⁶.

Do mesmo modo, os contribuintes, que teriam acesso apenas às suas próprias informações – em observância ao sigilo fiscal –, deveriam declará-las por meio do sistema eletrônico até o vigésimo quinto dia do mês seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores, enquanto o pagamento do imposto deveria ser realizado dez dias antes, no décimo quinto dia do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Evidencia-se, quanto a esse aspecto, que a LC 175/2020 buscou criar um sistema colaborativo entre contribuintes e municípios e Distrito Federal. Se por um lado o responsável pelo pagamento do imposto deveria criar o sistema eletrônico por meio do qual efetuaria a arrecadação, os entes municipais deveriam inserir as (precisas) informações para a efetuação do pagamento devido. Além de estimular a confiança entre

¹⁴⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[..]

III - cobrar tributos:

[..]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Fisco e contribuintes, o sistema colaborativo representaria um avanço em transparência e eficiência.

Por outro lado, a transferência da responsabilidade pela criação de sistemas de recolhimento de tributos é questionável, visto que os contribuintes, nessas condições, deveriam dispor de recursos próprios para a viabilização do pagamento do imposto, ao passo que o objetivo da lei era, justamente, a redução da onerosidade excessiva causada pela mudança do local de tributação do ISS. Essa incongruência poderia ser sanada caso o legislador dispusesse de alguma desoneração fiscal aos contribuintes que elaborassem, individual ou coletivamente, os sistemas eletrônicos de arrecadação.

A responsabilidade pela padronização e regulação do referido sistema eletrônico, por sua vez, recairia sobre o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), o qual definiria o leiaute, assim como a maneira de acesso e a forma de fornecimento das informações. Eventual atualização ou alteração dessas determinações só poderiam ocorrer após três anos da primeira ou da última mudança, em atenção à segurança jurídica.

O CGOA seria composto por dez membros, representando as 5 regiões do país: Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul. Cada uma dessas áreas teria dois membros, um representante de Município capital (ou do Distrito Federal), indicado pela Frente Nacional de Prefeitos (FNP), e um representando um Município não capital, indicado pela Confederação Nacional de Municípios.

Tendo em vista as dimensões brasileiras e, sobretudo, a quantidade de entes municipais, o quadro representativo já parecia insuficiente. A extensão territorial do país é tamanha que as condições de municípios do mesmo estado já se mostram, em alguns casos, completamente distintas. Um representante municipal, portanto, não refletiria adequadamente as pretensões regionais para a regulação de um sistema tão fundamental para o funcionamento da cobrança do ISS no destino. Infelizmente, a problemática está presente também na representação municipal frente ao Comitê Gestor instituído na Reforma Tributária¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta

A legislação complementar também estabelecia um período transicional. A instituição do recolhimento do ISS no domicílio do tomador de serviço se iniciaria, caso não tivesse seus efeitos suspensos por força da ADI nº 5.835, no ano de 2021.

Nesse sentido, na apuração do primeiro ano de transição, 33,5% do produto do valor arrecadado de ISS quanto aos serviços elencados na lei complementar pertenceria ao município do local do estabelecimento do prestador de serviço, enquanto os outros 66,5% pertenceriam ao município do domicílio do tomador. No ano subsequente, o percentual passaria a ser relativo a, respectivamente, 15% para o município do estabelecimento do prestador (origem) e 85% para o ente municipal do domicílio do tomador. Finalmente, no terceiro ano exercício de vigência da lei complementar, 100% do produto arrecadado de ISS seria devido aos municípios do domicílio do tomador do serviço.

Trata-se, como visto, de um período de transição muito menor do que o estabelecido para a aplicação da Reforma Tributária. Há de se ressaltar, por outro lado, que as dimensões arrecadatórias são de escalas completamente distintas. No entanto, o prazo transicional se mostra adequado para suprimir distorções que demandam urgentes correções.

Por fim, a LC 175/2020 buscou sanar uma das principais lacunas da LC 157/2016: a ausência de precisa definição de quais seriam os tomadores dos serviços objeto da legislação.

Quanto aos serviços prestados pelos planos de saúde, pelas administradoras de cartão de crédito e de arrendamento mercantil, a Lei Complementar definiu como tomador do serviço o contratante do serviço (no caso da pessoa jurídica, a unidade favorecida pelo serviço). No caso dos serviços de plano de saúde dos subitens 4.22 4.23,

Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

- I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
- II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- III - decidir o contencioso administrativo.

a tributação se daria no município de domicílio da pessoa física beneficiária titular vinculada à operadora.

A mesma lógica é aplicada aos serviços prestados pelas operadoras de cartões de crédito dispostos no subitem 15.01. Em relação aos portadores de cartão de crédito ou débito, o primeiro titular do cartão seria considerado o tomador do serviço. Já quanto às pessoas jurídicas credenciadas, o local de seus estabelecimentos seria eleito como o domicílio do tomador.

Finalmente, no que se refere aos serviços de administração de carteira de valores mobiliários, fundos e clubes de investimentos, o tomador seria o cotista. Quanto à administração de consórcios e aos serviços de arrendamento mercantil, o tomador seria, respectivamente, o consorciado e o arrendatário (pessoa física ou unidade beneficiária da pessoa jurídica) domiciliado no país e, caso o arrendatário seja estrangeiro, o tomador é o beneficiário do serviço no Brasil.

4.2.2 Preservação da segurança jurídica e adaptação aos serviços de *streaming*

Conforme exposto, embora fosse perceptível o esforço legislativo de implementar em alguns serviços o princípio do destino – em aceno à efetivação da justiça tributária, sobretudo arrecadatória, entre os entes municipais – o Supremo Tribunal Federal, apesar de reconhecer a importância da demanda, declarou tanto o art. 1º da Lei Complementar nº 157/2016, quanto a integralidade da Lei Complementar nº 175/2020 inconstitucionais.

Segundo o Ministro Relator Alexandre de Moraes, a despeito de ter definido a figura do tomador nos serviços tratados pelas Lei Complementares 157/2016 e 175/2020, esta falhou, em especial, em apontar o domicílio em que o serviço seria tributado:

No caso dos planos de saúde, a Lei Complementar 175/2020 estabeleceu que o tomador será a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato. Foram apontadas inconsistências correlacionadas a não restar evidenciado o domicílio dessa pessoa física beneficiária, podendo ser o do cadastro do cliente, ou o domicílio civil, ou mesmo o seu domicílio fiscal. Um outro aspecto apresentado relaciona-se a dúvidas quanto à sistemática dos repasses serem considerados para a dedução da base de cálculo.

No caso da administração de consórcios e de fundos de investimento, estabeleceu-se que o tomador será o cotista. Não teriam sido solucionadas questões atinentes à hipótese de ser o cotista domiciliado no exterior, de ter mais de um domicílio, de qual espécie de domicílio está-se a tratar (civil, fiscal ou o declarado), das modificações de domicílio em um mesmo exercício financeiro. No caso da administração de consórcios e de fundos de investimento, estabeleceu-se que o tomador será o cotista. Não teriam sido solucionadas questões atinentes à hipótese de ser o cotista domiciliado no exterior, de ter mais de um domicílio, de qual espécie de domicílio está-se a tratar (civil, fiscal ou o declarado), das modificações de domicílio em um mesmo exercício financeiro.

No que se refere à administração de cartões e ao arrendamento mercantil, dúvidas persistiriam acerca do efetivo local do domicílio do tomador, havendo espaço considerável para mais de um sujeito ativo estar legitimado.

No que se refere à administração de cartões e ao arrendamento mercantil, dúvidas persistiriam acerca do efetivo local do domicílio do tomador, havendo espaço considerável para mais de um sujeito ativo estar legitimado.

As inconsistências referenciadas estão, de fato, presentes. As alterações legislativas ora em apreço atingem relações jurídicas tributárias que afetam diretamente mais de cinco mil Municípios brasileiros e um massivo quantitativo de sujeitos. Nesse sentido, evidencia-se a necessidade de uma normatização que seja capaz de gerar segurança jurídica e não o contrário, sob pena de retrocesso em tema tão sensível ao pacto federativo. Além da proteção à segurança jurídica, há a necessidade de proteção da estabilidade entre os entes federados, sob pena de serem criados conflitos em matéria tributária. Somente diante de uma definição clara e exauriente de todos os aspectos da hipótese de incidência é possível ter previsibilidade e impedir tais conflitos de competência em matéria tributária¹⁴⁸.

Em contrapartida, o plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu que, embora arrastadas pelas outras disposições da LC nº 175/2020, a instituição de um padrão nacional de obrigações acessórias do ISS, por si só, não seria atingida pela constitucionalidade, uma vez que não interferiria na competência dos Municípios prevista no art. 30 da Constituição Federal:

Infere-se que a instituição de um padrão nacional de obrigações acessórias do ISSQN, acompanhadas da criação de um Comitê Gestor, foi concebida como um instrumento para evitar um custo desproporcional nas atividades de organização e de gestão da ISSQN diante de um modelo em que imposto passou a ser devido no domicílio do tomador dos serviços. A uniformidade e a padronização na gestão fiscal vão ao encontro de um melhor tratamento dos impactos advindos da alteração do modelo de incidência do ISSQN sobre tais serviços, evitando que as mudanças ocasionem maiores danos na administração fiscal das municipalidades.

O art. 146, inciso I e inciso III, alínea b, Constituição Federal, dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Relator(a): Ministro Alexandre de Moraes; julgado em 05/06/2023; Diário Oficial de Justiça: 27 jul. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024.

e estabelecer normas gerais sobre obrigação tributária, o que envolve as de cunho principal e as acessórias. Trata-se, pois, de norma geral sobre obrigação acessória e que dispõe sobre conflito de competência em matéria tributária entre os Municípios.

A instituição de um padrão nacional para as obrigações acessórias, com a criação de uma estrutura com representatividade perante às municipalidades tem o propósito de minorar os impactos que a alteração legislativa poderá ocasionar.¹⁴⁹

Nota-se, então, que a referida lei complementar foi declarada inconstitucional, em suma, pela ausência de clareza na definição do domicílio do tomador de serviços. Dessa forma, eventual adequação dos dispositivos da LC 175/2020 aos serviços de *streaming* deverá passar, sobretudo, pela suficiente especificação desse elemento.

Nesse contexto, preliminarmente, destaca-se que o tomador do serviço de *streaming*, em regra, corresponde à pessoa física, classificada como usuário que, por meio de um modelo de assinatura, transacional ou gratuito (com inserção de publicidade), obtém acesso ao conteúdo disponibilizado por determinada plataforma¹⁵⁰. A partir disso, torna-se necessário compreender a conceituação de domicílio da pessoa natural na legislação brasileira.

O Código Civil de 2002¹⁵¹, em seu art. 70, define domicílio como o lugar onde a pessoa física estabelece a sua residência com ânimo definitivo¹⁵². Além disso, a legislação cível também dispõe da eleição contratual do domicílio das partes em seu art. 78: “Nos contratos escritos, poderão os contratantes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes.”.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 746-747.

¹⁵¹ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União:, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 04 nov. 2024.

¹⁵² Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

Em âmbito tributário, todavia, o domicílio da pessoa física, de acordo o art. 127, I, do CTN, corresponde a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta, ao centro em que a sua atividade habitualmente se desenvolve¹⁵³.

Nesse sentido, quanto aos serviços de *streaming*, entende-se que o domicílio do tomador estaria devidamente delimitado caso se considerasse a autodeclaração do assinante. Isso se dá, sobretudo, em razão da natureza dos contratos firmados entre plataformas e consumidores.

Na tentativa de impulsionar ainda mais o número de assinantes pelo mundo, os serviços de *streaming*, nos últimos anos, passaram a criar mecanismos para coibir o compartilhamento de senhas de uma mesma conta¹⁵⁴. Para tanto, plataformas como Netflix¹⁵⁵, Spotify¹⁵⁶ e Disney Plus¹⁵⁷, têm monitorado os locais em que os conteúdos disponibilizados são reproduzidos para assegurar que eles estejam sendo assistidos, na maioria das ocasiões, na residência do assinante e que, sobretudo, pessoas com quem o consumidor final não divide o mesmo endereço não estejam utilizando a mesma assinatura. Em algumas circunstâncias, mediante verificação de utilização dos serviços em endereços distintos do declarado, a assinatura pode ser suspensa ou até cancelada¹⁵⁸.

No caso de planos em que há a permissão de inclusão de um assinante extra que resida em endereço distinto, a tributação deve se dar no local em que está domiciliado o titular da conta, assim como estabelecido pela LC 175/2020 aos planos de saúde.

¹⁵³ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

¹⁵⁴ NETFLIX. **Informações sobre o compartilhamento de conta.** Negócios. São Paulo, 23 maio 2023. Disponível em: https://about.netflix.com/pt_br/news/update-on-sharing-may-br. Acesso em: 8 nov. 2024.

¹⁵⁵ NETFLIX. **O que é uma residência Netflix?.** Central de Ajuda. [s.l], [s.d]. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/node/124925>. Acesso em: 8 nov. 2024.

¹⁵⁶ SPOTIFY. **Política de Privacidade do Spotify.**[s.l], 10 out. 2024. Disponível em: <https://www.spotify.com/br-pt/legal/privacy-policy/#5-compartilhamento-dos-seus-dados-pessoais>. Acesso em: 09 nov. 2024.

¹⁵⁷ G1. **Disney+ proíbe compartilhamento de senhas entre residências diferentes a partir de novembro.** [s.l], 10 out. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2024/10/10/disney-proibe-compartilhamento-de-senhas-entre-residencias-diferentes-a-partir-de-novembro.ghtml>. Acesso em: 10 out. 2024.

¹⁵⁸ SPOTIFY. **Termos e Condições do Plano Premium Familiar do Spotify.**[s.l], 01 jul. 2020. Disponível em: <https://www.spotify.com/br-pt/legal/premium-family-terms/>. Acesso em: 09 nov. 2024.

Averígua-se, pois, que a declaração do domicílio no momento da assinatura do *streaming*, em função das particularidades da relação jurídica, não é mera formalidade, de modo que já há, sem qualquer determinação legal, acompanhamento ostensivo das plataformas para verificar se a residência dos tomadores corresponde ao local em que o serviço está sendo consumido, estabelecendo, assim, a conexão entre a prestação e o domicílio do tomador, conforme exigido no julgamento conjunto do tema.

Portanto, mediante tal especificação, a mudança da tributação do serviço de *streaming* para o local onde está domiciliado o consumidor final (tomador do serviço), correspondendo aos requisitos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, verificar-se-ia constitucional e atenderia, integralmente, ao princípio da justiça tributária, com a distribuição das receitas proveniente do expoente da economia digital aos entes municipais cujos habitantes hoje são consumidores do serviço.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo analisar os desafios e impactos da tributação dos serviços de *streaming* no Brasil, sobretudo no que diz respeito ao local de incidência do ISS e a sua determinação à luz do princípio da justiça tributária.

Constatou-se, num primeiro momento, que a Economia Digital, marcada pela desmaterialização das relações econômicas e pela virtualização das transações, trouxe à tona desafios inéditos para o Direito Tributário, de modo que as plataformas de *streaming*, enquanto agentes centrais dessa transformação, exemplificam as dificuldades do sistema jurídico em acompanhar a velocidade das mudanças tecnológicas.

A inclusão da disponibilização de conteúdo por *streaming* como fato gerador do ISS, em detrimento ao ICMS, representou, inicialmente, um avanço na tentativa de regular essa atividade no Brasil. Contudo, o modelo atual, baseado na tributação na origem, revelou-se ineficiente e injusto, favorecendo a concentração de receitas em poucos municípios que sediam as empresas. Essa distorção arrecadatória não apenas amplia as desigualdades regionais, mas também evidencia um descompasso entre a realidade socioeconômica do país e o sistema tributário vigente.

Essa distorção se dá especialmente em razão do fato de que a lógica adotada pelo ISS não leva em conta a natureza dos serviços digitalizados e intangíveis, que são consumidos em escala nacional e não dependem de presença física no local de consumo. Tal abordagem, portanto, desconsidera os princípios constitucionais de justiça fiscal, isonomia e desenvolvimento regional sustentável, que deveriam orientar a atuação tributária em um Estado Democrático de Direito.

A Reforma Tributária em andamento, com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), apresenta-se como uma oportunidade relevante para corrigir essas distorções. Ao propor a tributação no destino e a unificação dos impostos sobre consumo, o novo modelo busca redistribuir de forma mais equitativa a arrecadação tributária entre os entes federativos.

No entanto, os desafios permanecem, sobretudo no que diz respeito à transição para o IBS, uma vez que a forma de tributação atual produzirá efeitos na distribuição das receitas entre os entes federativos até 2078. Até lá, o modelo atual continuará gerando desigualdades, tornando urgente a adoção de medidas paliativas para minimizar seus impactos.

Nesse sentido, mostra-se relevante discutir e elaborar soluções que corrijam mais rapidamente as distorções encontradas na tributação das plataformas do *streaming* na origem. Para tanto, diante da desafiadora tarefa de alterar a incidência do ISS para o destino sem que isso inviabilize a continuidade da atividade econômica – especialmente em razão da grande quantidade de entes federativos aos quais o recolhimento do imposto deveria ser realizado – a análise e adaptação de projetos legislativos que, mesmo sem grande sucesso, apontavam interessantes direções, pode ser um caminho eficaz para a distribuição arrecadatória pretendida.

Conclui-se, portanto, a partir da análise da tributação sobre o consumo do *streaming* e dos seus efeitos, que o Direito Tributário como ferramenta fundamental para alcançar os preceitos constitucionais de justiça e desenvolvimento, a despeito dos instrumentos que por meio dele possam ser criados, possui maior capacidade de promover a efetivação de tais princípios quando a eles a sua estrutura estiver coadunada.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANCINE. **Agentes Econômicos Estrangeiros Regulares Registrados na Ancine.** Rio de Janeiro, 1 jul. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/oca/agentes-economicos-e-obras>. Acesso em: 25 out. 2024

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias:** um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

AZEVEDO, T. C.; DUARTE, I. G.; PORTELLA, A. A. Incentivos fiscais de Imposto Sobre Serviços (ISS): panorama dos municípios brasileiros. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 21, e212589, 2024, p. 14. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2589>. Acesso em: 02 nov. 2024.

BAHIA, Lia; BUTCHER, Pedro; TINEN, Pedro. O setor audiovisual e os serviços de streaming: Da necessidade de repensar a regulação e as políticas públicas. **Revista Eletrônica Internacional de Economia Política da Informação da Comunicação e da Cultura**, São Cristóvão, v. 24, n. 3, p. 101–116, 2023. Disponível em: <https://periodicos.ufs.br/epic/article/view/17814>. Acesso em: 15 set. 2024.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v.102, p. 305-341, 2011. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/135/130/526>. Acesso em: 01 out. 2024.

BELANDI, Caio. **População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024.** Agência IBGE Notícias, Rio de Janeiro, 29 ago. 2024. Editorial: Estatísticas Sociais. Disponível em: [https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024#:~:text=O%20IBGE%20divulga%20hoje%20\(29,212%2C6%20milh%C3%B5es%20de%20habitantes. Acesso em: 25 out. 2024.](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024#:~:text=O%20IBGE%20divulga%20hoje%20(29,212%2C6%20milh%C3%B5es%20de%20habitantes.)

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição.** São Paulo: Editora Max Limonad. 2003

BERTOLUCCI, Aldo.V. e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos?. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, n. 29. maio-ago 2002

BIANCO, João Francisco e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital:** Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constiticao/constiticao.htm. Acesso em: 01 out. 2024.

BRASIL. Convênio ICMS nº 106. Disciplina os **procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final**. Diário Oficial da União: 5 out. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destina%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10,%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17. Acesso em: 30 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece **normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal** e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 02 nov. 2024.

BRASIL. 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. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 26 de dezembro de 2016. Altera a **Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências**. Brasília, DF. DOU, 01 jun. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Brasília, DF. DOU: 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 04 nov. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD). Recorrido: OI Móvel S.A. Relator(a): Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Brasília, DF. Diário de Justiça Eletrônico: 15 fev. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518691&num_registro=201302654647&data=20170215&formato=PDF. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo em Recurso Especial nº 21978634/RS**. Decisão Monocrática. Agravante: Spotify Brasil Serviços de Música LTDA. Agravado: Lenin José Nunez Mendez. Diário de Justiça Eletrônico: 01 dez. 2023.

Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=202202687096. Acesso em: 25 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Relator(a): Ministro Alexandre de Moraes; julgado em 05/06/2023; Diário Oficial de Justiça: 27 jul. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator(a): Octavio Gallotti; Relator(a) para Acórdão: Marco Aurélio. Brasília, DF. Diário Oficial de Justiça: 25 maio 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco Fiat S.A. Relator(a): Ministro Eros Grau. Diário Oficial de Justiça: 05 mar. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Recorrente: HSBC Investimet Bank Brasil S.A. – Banco de Investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator(a): Ministro Eros Grau. Diário Oficial de Justiça: 05 mar. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator(a): Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça Eletrônico: 26 abr. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 25 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.958**. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, Distrito Federal, 8 de março de 2021. Diário de Justiça Eletrônico, 9 mar. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345857226&ext=.pdf>. Acesso em: 30 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Relator(a): Ministro Alexandre de Moraes; julgado em 23/03/2018; Diário Oficial de Justiça: 04 abr. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313996340&ext=.pdf>. Acesso em: 28 out. 2024.

BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gam Vital de. Da Legalidade e da Constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços nas Operações de Streaming. *Revista JurisFIB*, São Paulo, v. 15, ano 15, p. 49-78. 2024. Disponível em: <https://revistas.fibbau.br/jurisfib/article/view/723>. Acesso em: 03 out. 2024.

CABELLO, Otávio Gomes e NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 30, n.3. p. 1033-1050, ago-dez. 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/hnG6GcVvV5zQRvsgpStD3Wb/?format=pdf>. Acesso em: 24 out. 2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. Convocada sessão do Congresso Nacional que apreciará veto do ISS; CNM pede mobilização dos gestores. Brasília: DF, 2017. Disponível em: <https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/convocada-sessao-do-congresso-nacional-que-apreciara-veto-do-iss-cnm-pede-mobilizacao-dos-gestores>. Acesso em: 02 nov. 2024.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes; FEITOSA, Raymundi Juliano; ALVES, Rogério Salviano. O IBS e a Perspectiva de Guerra Fiscal Entre os Municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, nº 50, abr-set. 2024. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 25 out. 2024.

DEEZER. Termos de Licença do Software de Streaming Deezer. São Paulo, [s.d]. Disponível em: https://www.deezer.com/legal/cgu?utm_source=adwords&utm_medium=search&utm_campaign=acq_BR_sea-brd_web_search_perf_tnb-directsub_pure&utm_content=alloffers_1st-party-web-pixels_brd-exact&utm_term=%5Bdeezer%5D&gad_source=1&gclid=Cj0KCQiA_qG5BhDTARIsAA0UHSIqkU0dbmYlPibOYOYJYCXjbvVz-HZFwqNYDHJrfI3lSMXntMcumA8aAvg-EALw_wcB. Acesso em: 25 out. 2024.

DISNEYPLUS. Avisos Legais. São Paulo, 15 abr. 2024. Disponível em: <https://www.disneyplus.com/pt-br/legal/contrato-de-assinatura>. Acesso em 28 out. 2024.

FALCÃO, Tatiana. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FILHO, Calixto Salomão Filho. Fundamentos e Reflexões Gerais. In: FILHO, Calixto Salomão Filho (Org.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores. 2012.

G1. Disney+ proíbe compartilhamento de senhas entre residências diferentes a partir de novembro. [s.l], 10 out. 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2024/10/10/disney-proibe-compartilhamento-de-senhas-entre-residencias-diferentes-a-partir-de-novembro.shtml>. Acesso em: 10 out. 2024.

GASSER, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais de Tributação no Estado de Origem e de Destino**: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002.

GLOBOPLAY. **Termos e Políticas**. Rio de Janeiro, [s.d.]. Disponível em: <https://especiais.globoplay.globo/panfleto/globo.com-TermosdeUso-GloboPlay.html>. Acesso em: 13 nov. 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 12ª ed. São Paulo: Malheiros. 2007, p. 218.

GOBETTI, Sérgio Wulff e MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos da reforma tributária**: estimativas atualizadas. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/08/impactos-redistributivos-da-reforma-tributaria-estimativas-atualizadas/>. Acesso em: 28 out. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. Dialética: São Paulo. 2005.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R.. **Por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Marins Fontes LTDA. 2019.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2023**. Rio de Janeiro: Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios, 2023. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2102107>. Acesso em: 28 out. 2024.

JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. Juspodivm: São Paulo. 2023

NERY, Carmen. **Em 2022, streaming estava presente em 43,4% dos domicílios com TV**. Agência IBGE Notícias, Rio de Janeiro, 9 nov. 2023. Editorial: Estatísticas Sociais. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/38306-em-2022-streaming-estava-presente-em-43-4-dos-domicilios-com-tv#:~:text=Em%202022%2C%20entre%20os%20domic%C3%ADlios,antena%20ser%C3%A1%20descontinuado%20em%202024>. Acesso em: 25 set. 2024.

MACEDO, Alberto. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MAGALHÃES, João Carlos Ramos e ALVES, Pedro Jorge Holanda. **A Relação Entre o Crescimento Econômico e as Desigualdades Regionais no Brasil**. IPEA – Instituto

de Pesquisa Econômica Aplicada, Texto para Discussão. 2021. Brasília: DF. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10409/1/td_2621.pdf. Acesso em: 28 out. 2024.

MEIMARIDIS, Melina; MAZUR, Daniela; RIOS, Daniel. The Streaming Wars in the Global Periphery: A Glimpse from Brazil. **Series - International Journal of TV Serial Narratives**, [S. l.], v. 6, n. 1, p. 65–76, 2020. Disponível em: <https://series.unibo.it/article/view/10457>. Acesso em: 17 de set. 2024.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual**. nº 53. Ano 41. p. 415-451. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2351>. Acesso em: 28 out. 2024.

MAX. **Termos de Uso**. [S.l], 27 fev. 2024. Disponível em: <https://www.max.com/terms-of-use/pt-latam>. Acesso em: 25 out. 2024.

MIYASHIRO, Kelly. **Netflix anuncia mudança de sua sede no país para a cidade de São Paulo**. Veja, [S.l.], 26 abr. 2024. Tela Plana. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/tela-plana/netflix-anuncia-mudanca-de-sua-sede-no-pais-para-a-cidade-de-sao-paulo>. Acesso em: 25 out. 2024.

NETFLIX. **Informações sobre o compartilhamento de conta**. Negócios. São Paulo, 23 maio 2023. Disponível em: https://about.netflix.com/pt_br/news/update-on-sharing-may-br. Acesso em: 8 nov. 2024.

NETFLIX. **O que é uma residência Netflix?**. Central de Ajuda. [s.l], [s.d]. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/node/124925>. Acesso em: 8 nov. 2024.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO José Roberto Rodrigues; FUCK; Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Jan-Abr, 2019.

NOGUEIRA, Thiago Silva; MACIEL, Anderson Julião; BELCHIOR, Deborah Sales. A legalidade da incidência de ISSQN sobre as plataformas de streaming. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba, São Paulo: Editora Foco, 2021.

NOVA FILHO, Marcus Vinicius Menezes da; CHIARINI, Túlio; MARCATO, Marília Bassetti. **Plataformização do mercado audiovisual: a indústria de streaming de vídeo no Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, out. 2023. 42 p.: il. (Texto para Discussão, n. 2929). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12392/1/TD_2929_web.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

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

PESTANA, Marcos. **Reforma Tributária**: contexto, mudanças e impactos. Estudo Especial nº 19, de 04 de março de 2024. Instituição Fiscal Independente (IFI). 2024.

PRIME VIDEO. Informações do prestador de serviços amazon prime video e termos e políticas aplicáveis. São Paulo, [s.d]. Disponível em: https://www.primevideo.com/-/pt/help/ref=atv_ftr?language=pt&nodeId=202064890#GUID-AB930AFC-0712-45C6-AAE1-ADC3785256B2_U_155B1F1FC8E4469F91A7AAAF6564E6C2. Acesso em: 25 out.2024.

PRO-MÚSICA BRASIL. Mercado Brasileiro de Música 2023. [S.1.], 22 mar. 2024. Disponível em: <https://pro-musicabr.org.br/2024/03/22/mercado-brasileiro-de-musica-2023/>. Acesso em: 25 set. 2024.

RAWLS, John. Justiça como Equidade: Uma reformulação. Martins Fontes: São Paulo. 2003.

SÃO PAULO. Lei Municipal nº 18.066, de 28 de dezembro de 2023. **Altera o art. 16 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003**; inclui o § 4º no art. 1º da Lei nº 17.254, de 26 de dezembro de 2019; autoriza a instituição do Programa UNISAMPA, voltado à concessão de bolsas de estudo em curso superior para estudantes de baixa renda, conforme específica, e dá outras providências. São Paulo, SP. DOSP, 28 dez. 2023. Disponível em <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-18066-de-28-de-dezembro-de-2023#:~:text=Altera%20o%20art.,especifica%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias>. Acesso em: 10 out. 2024.

SPOTIFY. Política de Privacidade do Spotify. [S.1.], 10 out. 2024. Disponível em: <https://www.spotify.com/br-pt/legal/privacy-policy/#5-compartilhamento-dos-seus-dados-pessoais>. Acesso em: 09 nov. 2024.

SPOTIFY. Termos e Condições do Plano Premium Familiar do Spotify. [S.1.], 01 jul. 2020. Disponível em: <https://www.spotify.com/br-pt/legal/premium-family-terms/>. Acesso em: 09 nov. 2024.

STREAMING. In: **DICIONÁRIO CAMBRIGDE**, [S.1.], 2024. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-portuguese/streaming>. Acesso em: 25 set. 2024.

TAPSCOTT, Dan. **The digital economy**: promise and peril in the age of networked intelligence. Nova Iorque: McGraw-Hill Education, 1997.

YAMASHIDA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. Dialética: São Paulo. 2005.