



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

MARCELA CASÉ MÉLO ALBUQUERQUE SANTOS

A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO CONTEXTO DA MODERNIDADE LÍQUIDA:
uma análise acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS

Recife
2023

MARCELA CASÉ MÉLO ALBUQUERQUE SANTOS

A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO CONTEXTO DA MODERNIDADE LÍQUIDA:

uma análise acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharela em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador(a): Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

Recife

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Santos, Marcela Casé Mélo Albuquerque.

A tributação do streaming no contexto da modernidade líquida: uma análise
acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS / Marcela Casé
Mélo Albuquerque Santos. - Recife, 2023.

54 f.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2023.

1. Tributação na economia digital. 2. Streaming. 3. Guerra Fiscal. 4. ICMS.
5. ISS. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

MARCELA CASÉ MÉLO ALBUQUERQUE SANTOS

A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO CONTEXTO DA MODERNIDADE LÍQUIDA:
uma análise acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharela em Direito.

Aprovado em: 03/05/2023.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Giovanni Christian Nunes Campos (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, avós, tios, primos, amigos, sogra, sogro e ao meu namorado que sempre acreditaram em mim e me apoiaram em cada passo. Um agradecimento especial à estrela que mais brilha no céu, que me guarda, cuida e torce por mim. Obrigada, Theozinho por ser uma companhia durante as madrugadas e por ser um afago ao longo dessa jornada de estudos. Obrigada família por sempre incentivarem meus estudos e acreditarem na minha capacidade.

Agradeço a todo corpo docente, técnicos e funcionários da Faculdade de Direito do Recife que me acompanharam durante toda essa trajetória e que fazem a universidade pública de qualidade. Um agradecimento especial ao meu orientador Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira, o qual admiro imensuravelmente e que me deu a oportunidade de vivenciar a monitoria e a participação no Grupo de Pesquisa de Tributação na Economia Digital, essenciais para o despertar pelo estudo da área e escolha do tema do presente trabalho.

Agradeço a todos os amigos e colegas que a faculdade permitiu que vivenciássemos essa trajetória em conjunto, cujo suporte foi essencial para trilhar esse percurso de maneira tão única.

Sou muito grata também a todos que me apoiaram nos locais em que estagiei, em especial, à Defensoria Pública e ao Dr. Raufer Gonçalves, Defensor Público estadual que é uma referência profissional para mim, ensinando além da prática jurídica, sobre ser humano e sobre empatia.

Um agradecimento especial e saudoso à Faculdade de Direito do Recife, agradeço por todas as epifanias e por ter sido meu lar durante todos os esses anos. Despedida saudosa, mas convicta de que não haveria outro lugar para pertencer. É hora de trilhar novos caminhos, com a consciência de que levarei em meu coração as vivências que só a FDR poderia proporcionar e a certeza de que só a educação edifica e transforma.

“O correr da vida embrulha tudo, a vida é assim: esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem. O que Deus quer é ver a gente aprendendo a ser capaz de ficar alegre a mais, no meio da alegria, e inda mais alegre ainda no meio da tristeza! Só assim de repente, na horinha em que se quer, de propósito — por coragem. Será? Era o que eu às vezes achava. Ao clarear do dia.”

ROSA, João Guimarães. Grande Sertão: Veredas.

RESUMO

A presente monografia tem o objetivo de trazer à baila diretrizes acerca da tributação no âmbito das plataformas de *streaming*, envolvendo discussões referentes à incidência dos tributos ISS e do ICMS. Para uma ampla e sistemática compreensão serão analisadas as concepções doutrinárias e jurisprudencial da temática que envolve a tributação incidente no contexto do plataformas de transmissão contínua de dados, deparando-se com a ausência de um consenso quanto à natureza jurídico-obrigacional das novas ferramentas tecnológicas. Ademais, serão realizadas considerações sobre os reflexos das mudanças tecnológicas, fruto do crescimento da economia digital correlacionado com a modernidade líquida e seus aspectos filosóficos apontados por Zygmunt Bauman. Arelado a isso, serão apresentadas conceituações jurídicas dos termos “mercadoria” e “serviço”, além da descrição do funcionamento e especificidades do *streaming*. Posteriormente, haverá revisitação de pontos essenciais ao Direito Tributário, como, por exemplo, tratativas a respeito dos ICMS e do ISS, perpassando pelo aspecto constitucional de competência tributária. No decorrer do presente trabalho, será realizada, também, uma análise da problemática da guerra fiscal aflorada em meio à disputa entre os entes federativos para a tributação incidente nas plataformas de fluxo contínuo de dados, enveredando a análise para os aspectos normativo e jurisprudencial frente à regra-matriz de incidência do ICMS e do ISS. Nessa senda, dada a complexidade e as particularidades existentes na tributação em meio à Economia Digital, verificou-se o descompasso da legislação tributária com as revoluções ocasionados pelo desenvolvimento tecnológico. Ressaltando-se que foi utilizado o método indutivo e as técnicas bibliográfica e documental, com o objetivo de investigar a (in)compatibilidade e a (in)constitucionalidade de incidência tributária do ISS e ICMS no *streaming*, de modo que após a análise da materialidade dos tributos em tela e da compressão dos diversos desafios, evidenciou-se as incertezas a serem enfrentadas para a tributação efetiva e adequada às plataformas de *streaming*. Diante disso, procurou-se observar a proposta de adoção de um Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) na realidade brasileira, trazendo considerações e reflexões se, de fato, a adoção de um IVA seria a solução mais adequada para a realidade tributária brasileira. Ressaltando, portanto, a necessidade de que haja uma adequação econômica, social e política às particularidades das novas tecnologias.

Palavras-chave: Tributação na economia digital; *Streaming*; Guerra Fiscal; ICMS; ISS.

ABSTRACT

This monograph aims to bring to light guidelines about taxation in the context of streaming platforms, involving discussions regarding the incidence of ISS and ICMS taxes. For a broad and systematic understanding, the doctrinaire and jurisprudential conceptions of the theme involving the taxation levied in the context of continuous data transmission platforms will be analyzed, facing the absence of a consensus as to the legal-obligatory nature of new technological tools. Furthermore, considerations will be made on the reflections of technological changes, fruit of the growth of the digital economy correlated with liquid modernity and its philosophical aspects pointed out by Zygmunt Bauman. Linked to this, legal conceptualizations of the terms "goods" and "service" will be presented, as well as a description of the functioning and specificities of streaming. Subsequently, there will be revisiting of essential points of Tax Law, such as, for example, treatments regarding ICMS and ISS, going through the constitutional aspect of tax competence. During the course of this work, an analysis will also be made of the problematic of the tax war that arose in the midst of the dispute among the federative entities for the taxation levied on the platforms of continuous data flow, leading the analysis to the normative and jurisprudential aspects in face of the tax base rule of the ICMS and ISS. In this sense, given the complexity and particularities of taxation in the midst of the Digital Economy, the mismatch of tax legislation with the revolutions brought about by technological development was verified. It is noteworthy that the inductive method and bibliographic and documentary techniques were used, in order to investigate the (in)compatibility and (un)constitutionality of the tax incidence of ISS and ICMS on streaming, so that after analyzing the materiality of the taxes in question and the compression of the various challenges, the uncertainties to be faced for effective and appropriate taxation of streaming platforms became evident. Given this, we sought to observe the proposal to adopt a Value Added Tax (VAT) in the Brazilian reality, bringing considerations and reflections whether, in fact, the adoption of a VAT would be the most appropriate solution for the Brazilian tax reality. Therefore, the need for an economic, social and political adequacy to the particularities of new technologies is emphasized.

Keywords: Taxation in the digital economy; Streaming; Tax War; ICMS; ISS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art Artigo

CC Código Civil

COFINS Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRFB Constituição da República Federativa Brasileira

CTN Código Tributário Nacional

ICMS Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

IOF Imposto sobre operações financeiras

IPI Imposto sobre produtos industrializados

ISS Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

IVA Imposto Sobre Valor Agregado

LC Lei Complementar

PIS Programa de Integração Social

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	(R)EVOLUÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	12
2.1	Perspectiva histórica	12
2.2	Os impactos da digitalização da economia no contexto da modernidade líquida de Zygmunt Bauman	14
2.3	Desmaterialização de bens e serviços	15
2.4	Histórico conceituação e funcionamento dos serviços de <i>Streaming</i>	17
2.4.1	Natureza e problemáticas	20
3	DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	24
3.1	Conceito de tributo e o imposto como obrigação tributária.....	24
3.2	Aspectos Constitucionais	25
3.3	Tributação sobre o consumo no contexto brasileiro	26
3.4	O ISS e suas especificidades – “Obrigação de fazer”	27
3.4.1	Do conceito jurídico de serviço	29
3.5	O ICMS e suas especificidades - “Obrigação de dar”	31
3.5.1	Do conceito jurídico de mercadoria	31
4	DA GUERRA FISCAL ANTE À INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING E SEUS DESDOBRAMENTOS.....	33
4.1	Da incongruência do Sistema tributário nacional frente à economia digital.....	33
4.2	A (in)constitucionalidade do Convênio (CONFAZ) 106/2017 e desdobramentos.....	33
4.3	Sistemática para recolhimento do ISS sobre as plataformas de streaming à luz das alterações realizadas pela LC 157/2016	36
4.4	Da locação de bens móveis: Súmula Vinculante n. 31, STF.....	38
4.5	Proposta de um IVA brasileiro	41
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
	REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da globalização, depara-se com uma realidade marcada com a presença de um amplo acesso à informação, serviços, produtos e pessoas localizados nos mais diversos pontos do globo, de modo que os avanços tecnológicos tornaram possível o encurtamento das distâncias e a facilidade de acesso às mercadorias e serviços, sendo as barreiras geográficas e temporais transpostas com maior facilidade.

Nesse contexto, verifica-se que o mundo da Era digital provocou uma verdadeira disrupção, intensa e rápida na economia, intensificando o fluxo de transações, facilitado pelo trânsito ágil de capitais e, também, pelos diversos arranjos empresariais, operados em escala transnacional, estruturadores das global commodities chains, que, em conclusão, determinaram inúmeras mudanças na dinâmica socioeconômica e tributária.

Ademais, ante à revolução tecnológica e a imersão da internet das coisas no cotidiano da sociedade contemporânea, nota-se a crescente necessidade de realização de compras de produtos e serviços na modalidade online, havendo a transformação da sistemática tradicional de um comércio físico para um comércio virtual.

Tais transformações podem ser incorporadas ao contexto do que foi conceituado por modernidade líquida, termo utilizado pelo filósofo Zygmunt Bauman, marcada pela volatilidade e velocidade das transformações latentes na sociedade moderna, de modo que, também, repercutiram nos laços sociais, comerciais, financeiros e na forma que os indivíduos desempenham seus hábitos, de modo que buscam suprir suas necessidades de maneira imediata e individualizada.

No cenário do Direito Digital, atrelado ao surgimento de novas relações jurídicas que demandam regulamentação apropriada, surgiram as plataformas de *streaming*, objetivando o combate aos downloads ilegais e ocasionando a queda dos sites de downloads de músicas e vídeos. Tais plataformas de *streaming* funcionam por meio de um pagamento recorrente, de modo que a disponibilização do conteúdo se dá através dessa contraprestação, remunerando, ao mesmo tempo, os autores das obras.

Nota-se, desse modo, que as plataformas de transmissão de dados via nuvem causaram uma revolução do comércio audiovisual, fornecendo o conteúdo na modalidade de licença, não havendo suporte físico para a obra, modificando, assim, a forma de consumo de tais conteúdos. Desse modo, torna possível que os usuários acessem o conteúdo online desejado, dando-lhes maior flexibilidade e autonomia, já que o acesso às plataformas de mídias online permitem a disponibilidade do conteúdo a qualquer tempo e em qualquer lugar, sem a necessidade de download para reprodução, de modo que os

dados são armazenados de maneira temporária em “nuvem”, a exemplo, o que ocorre no funcionamento das plataformas do Netflix, Deezer, HBO GO, Spotify, Globoplay e Youtube.

A justificativa para a escolha do objeto de estudo deve-se ao amplo avanço das plataformas de *streaming*, atrelado ao surgimento de um novo fato gerador, de modo que ocasionou interesse por parte do Fisco, em buscar formas de tributação de tais ferramentas de *streaming*, visto que estas vêm se tornando atividade com alta rentabilidade e devem ser oneradas de maneira compatível.

Entretanto, o que se observa é o descompasso entre a legislação tributária e as revoluções ocorridas na economia digital, abrindo espaço para múltiplos debates acerca da natureza jurídico-obrigacional das plataformas de *streaming* e do Ente federado capaz de abarcar tal competência.

Por um outro lado, o que vem aflorando, além das problemáticas citadas acima, é a busca por evitar o fenômeno da bitributação em meio ao contexto da guerra fiscal que é gerado devido às lacunas presentes na legislação tributária, nos debates acerca da possível incidência tributária nas plataformas de *streaming*.

No que diz respeito ao Sistema Tributário Nacional brasileiro, este se apresenta como obsoleto ante às novas modalidades de comércio e riquezas presentes na economia virtual, ocasionando, principalmente, uma guerra fiscal entre estados e municípios que buscam atrair o fato gerador para sua competência tributária, garantindo, assim, a ampliação da arrecadação, mas, na mesma direção, esbarrando no fenômeno da bitributação.

Para desenvolver o estudo, de início, serão evidenciados conceitos oriundos da (r)evolução digital experimentada na modernidade e as particularidades das ferramentas tecnológicas voltadas para as plataformas de *streaming*, trazendo um breve manto histórico do processo de desmaterialização dos bens e serviços, de modo a apontar as dificuldades de classificação da natureza jurídica de tal ferramenta tecnológica.

Posteriormente, serão rememoradas as particularidades do Sistema Tributário Nacional, especificamente, os aspectos que dizem respeito à materialidade e especificidades do Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS e do Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, perpassando pelo viés constitucional da competência tributária.

No terceiro capítulo, serão examinados os meandros existentes na regra-matriz de incidência do ICMS e do ISS, voltando-se à problemática da guerra fiscal entre os Entes, fruto da disputa de interesses entre estados e municípios que buscam atrair sua competência tributária e, conseqüentemente, arrecadar o tributo da referida tecnologia.

Se por um lado os estados defendem a incidência do ICMS sobre a atividade de *streaming*, pautado na tese de que as plataformas de streaming possuem a natureza de prestação de serviço de comunicação, após a edição do Convênio 106, de 2007, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) autorizou os estados a instituírem o referido imposto sobre a tecnologia de *streaming*, a equiparando a uma mercadoria digital e deixando de entendê-la como serviço de comunicação.

Por outro lado, a tese defendida pelos municípios buscou enquadrar nos ditames da Lei Complementar nº 116, de 2003. Entretanto, só conseguiu, de fato, ser efetivada após a edição da Lei Complementar nº 157, de 2016, de modo que as plataformas de *streaming* passaram a constar nas hipóteses de atividades sujeitas à incidência do ISSQ, cabendo, desse modo, aos municípios tributarem tal tecnologia.

Na sequência, será trazida uma análise baseada na legislação tributária que regulamenta o ICMS e o ISS e as soluções dadas pela jurisprudência, atentando-se à materialidades dos impostos, com o fito de analisar a (im)possibilidade da incidência tributária de tais impostos no campo da nova tecnologia, ora objeto do presente estudo.

Além disso, será tratada a temática presente na Súmula Vinculante nº 21, qual seja: a inconstitucionalidade de incidência tributária no contexto de locação de bens móveis, verificando a (im)possibilidade de existir uma analogia entre as antigas locadoras e as atuais plataformas de *streaming*.

Ao final, serão analisadas as balizas que pautam o projeto de emenda constitucional que tramita no país, pautado na adoção de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no País, verificando se, de fato, os aspectos do projeto em curso podem contribuir para solução ou mitigação da problemática da guerra fiscal e da bitributação no contexto do *streaming*. Para isso, serão mencionados aspectos levantados por estudiosos da área, além de uma breve menção da experiência internacional.

Será ressaltada, portanto, a necessidade de adequação aos novos desafios trazidos pelo atual cenário, no contexto de das novas dinâmicas socioeconômicas e tributários, a fim garantir segurança jurídica ao contribuinte, eliminando lacunas da lei, evitando, também, a bitributação.

A metodologia adotada será a pesquisa bibliográfica, visando analisar as posições doutrinárias e jurisprudencial acerca da incidência tributária no âmbito das plataformas de *streaming*, como também, acerca de sua natureza, coletadas em periódicos científicos e livros. No que tange à análise jurisprudencial, serão expostas decisões importantes dos Tribunais acerca da temática em tela, retirados do seu sítio oficial.

2 (R)EVOLUÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

2.1 Perspectiva histórica

Inicialmente, visando abarcar a complexidade do contexto histórico que envolve o caminho percorrido pela Economia Digital, cumpre trazer à baila as mudanças de paradigmas da sociedade ao longo de sua história. Para isso, é necessário compreender as fases de desenvolvimento social e econômico, assim como, percorrer os meandros existentes no seio de uma sociedade digital.

Para fins didáticos, o viés histórico será apresentado de maneira gradativa, por meio de uma cronologia, abarcando os eventos norteadores que levaram ao desdobramento de uma sociedade da informação e da comunicação, aflorando preceitos de uma modernidade líquida.¹ Tal fenômeno denominado modernidade líquida, segundo Zygmunt Bauman, perpassa pelo aspecto da volatilidade, imediatismo e incertezas, sintomas da sociedade moderna e inserida na Era Digital.

Dessarte, definidos os contornos do presente capítulo, destaca-se que ao longo do desenvolvimento da humanidade associado à capacidade criativa, adaptativa e inventiva do ser humano, depara-se com os reflexos de tais características no âmbito social, econômico e cultural, de modo que tais aspectos contribuem para o desenvolvimento de toda a sociedade. As invenções, de fato, facilitam o crescimento e surgimento de diferentes ferramentas, auxiliando a comunicação, o acesso ao conhecimento e o desenvolvimento social.²

Ao longo dos séculos, foram sendo observadas inúmeras revoluções tecnológicas, refletindo a mudança de anseios e hábitos do corpo social. No que se refere ao âmbito do entretenimento, observam-se diferentes manifestações culturais em meio aos diferentes contextos históricos e sociais. Remetendo-se à Grécia Antiga, pode ser observado a vivência nos teatros gregos, nas arenas, um espaço ao ar livre, em que se realizam as peças e demais manifestações culturais.

A partir do desenvolvimento do âmbito cinematográfico, voltou-se para a descoberta da combinação de imagens fixas, criando a ilusão do movimento, sendo considerada a base para o início do cinema, sendo desenvolvido ao longo dos séculos através do aprimoramento das máquinas de reprodução deste setor³.

¹ BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

² AIRES E SILVA, Vitória; FERREIRA DE PAULA MOI, Fernanda. **Serviços de streaming em matéria tributária e a postura do fisco diante destas novas ferramentas**. In: Federalismo, proteção de minorias e o binômio liberdade-igualdade: Anais do IV Congresso Internacional de Direito Constitucional e Filosofia Política, São Paulo, v. 3, p. 4252-489, 2021.

³ LOPES, Thiago. **História do cinema**. Disponível em: <https://www.historiadetudo.com/cinema>. Acesso em: 04 dez 2022.

No contexto da revolução no âmbito da difusão do som, pode-se apontar para o nascimento do rádio, atrelado ao seu amplo alcance territorial, possuindo como marco internacional o período da Segunda Guerra Mundial, sendo essencial para a difusão de ideais e notícias da época.⁴ No contexto brasileiro, a difusão da rádio apresentava-se como uma resposta política-ideológica desde a década de 70, seguindo pelo surgimento dos discos de vinil, substituídos progressivamente pela fita cassete e, posteriormente, pelos CDS.

Destaca-se, ainda, que o surgimento da televisão no Brasil data de 1950, por meio da massificação do sistema de informação, fazendo parte do cotidiano da população. Seguindo a cronologia dos avanços tecnológicos, pôde se deparar com os reflexos da difusão de conteúdo, de modo que resultou em modificações na forma de acesso ao entretenimento, ocasionadas em virtude da internet.

Com os avanços fruto da internet, vieram novas formas de reprodução de mídias, substituindo as fitas de VHS e DVDs e abrindo espaço para o surgimento do download. Tal modalidade trouxe consigo a necessidade de baixar a cópia de um arquivo de um servidor de maneira remota, de modo que seu conteúdo era armazenado na máquina receptora, o que demandava certo lapso temporal para que este conteúdo fosse integralmente disponibilizado, ou seja, para que fosse possível baixar uma mera música, teria que se aguardar o seu completo download para, então, acessar o conteúdo.

Em face de tais obstáculos, criou-se a necessidade de otimizar e revolucionar o fluxo de mídia repercutindo na criação da tecnologia de *streaming*, objetivando a disponibilização instantânea do conteúdo requerido e sem a necessidade do download, o que resultou em um dos maiores fenômenos tecnológicos presentes na Economia Digital, as plataformas de *streaming*.

Em complemento ao que foi explanado, e a partir da análise apresentada por Alvin Toffler, as sociedades podem ser classificadas a partir de determinados marcos temporais, denominados de Ondas, enquadradas a partir do modo de vida social e econômico desempenhado. Nessa senda, analisando a primeira onda, volta-se para as sociedades agrícolas, seguida pela segunda onda, inserida na Revolução Industrial, pautada na produção em larga escala.

Já a Terceira onda insere-se no âmbito na sociedade da informação, imersa nos veículos de massa, resultando em múltiplos processos que permitem o encurtamento das distâncias e a origem da economia digital, trazendo consigo a necessidade de enfrentamento das complexidades e particularidades oriundas de uma sociedade digital hiperconectada.⁵

⁴SILVA, Leonardo Wener. **Internet foi criada em 1969 com o nome de “Arpanet” nos EUA**. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>. Acesso em: 20 dez. 2022.

⁵TOFFLER, Alvin; ALVIN, Toffler. **The third wave**. New York: Bantam books, 1980, p. 31 e 154.

Diante da alta complexidade que se aflorou na sociedade digital, nasce a necessidade de um fluxo de informações e transações cada vez mais instantâneas e capazes de serem regidas pela autonomia do indivíduo, fazendo-se necessária a adaptabilidade por parte das ferramentas tecnológicas aos hábitos, comportamentos e anseios sociais, além de clamar por uma normatização capaz de acompanhar os desafios do surgimento destas novas tecnologias.

2.2 Os impactos da digitalização da economia no contexto da modernidade líquida de Zygmunt Bauman

Volatilidade. Fluidez e Incertezas. A modernidade líquida ao ser amplamente analisada pelo filósofo Zygmunt Bauman traz consigo a perspectiva de que no processo histórico que permeia a modernidade afloram-se intensas transformações sociais, econômicas e culturais⁶. Neste cenário é que as transformações sociais eclodem de maneira volátil e instantânea, de forma que tais transformações socioculturais repercutem nas (r)evoluções tecnológicas e nas formas de consumo.

Dessa maneira, resta evidente que os reflexos da Era digital apresentaram tanto aspectos positivos, como aspectos negativos. Ao tratar dos pontos positivos, observa-se a difusão da informação e do entretenimento para além das fronteiras físicas, encurtamento das distâncias, maior desenvolvimento do processo da globalização, além do estabelecimento de novas formas de transações e novas modalidades de relações sociais e comerciais.

Por um outro lado, ao compreender os aspectos negativos, conforme analisado pelo filósofo Bauman, tais avanços representam uma ruptura no modo de vida e nos laços sociais e econômicos, fragilizando o corpo social. Nessa perspectiva, os avanços tecnológicos constituem ambientes com uma gama de informações disparadas a todo momento e por todos os lados, obstaculizando, principalmente, o mero filtro e racionalização da informação ora recepcionada.

É nesse cenário que a modernidade líquida surge com a falsa sensação de felicidade gerada pelo consumo, isto é, uma realização momentânea, que no contexto tecnológico atrela-se à obsolescência programada dos bens adquiridos, concretizando a então liquidez apontada pelo filósofo⁷.

⁶ BAUMAN, 2001.

⁷BAUMAN, Zygmunt. **Mal Estar na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Zahar, 1998.

Trazendo tal análise filosófica para o aspecto das plataformas de *streaming*, formula-se a conexão direta com a volatilidade presente na modernidade líquida. Isso porque, ao se deparar com as exigências sociais em face das transformações na noção de tempo e espaço, surge uma necessidade de uma maior autonomia, maleabilidade e celeridade em diversas esferas do indivíduo, sejam na esfera pública, seja na esfera privada dos indivíduo, dentre elas, alterações dinâmicas na própria forma de consumo do entretenimento.

Nessa senda, ao analisar os impactos de tais aspectos na esfera privada do indivíduo, que envolve o entretenimento, lazer e o consumo de informações, verifica-se que diante de tais anseios sociais, as plataformas de *streaming* surgem como formas de adequar-se às novas demandas de acesso às mídias audiovisuais, sendo exemplificado a utilização do serviço de *streaming on demand*, de modo que a escolha do conteúdo e o início de sua reprodução é personalizável conforme tempo, espaço e escolhas do consumidor, estabelecendo, desse modo, por meio de um click uma relação fluída e volátil entre mídia disponibilizada e usuário.

2.3 Desmaterialização de bens e serviços

Em uma primeira análise, aponta-se para o fenômeno da Economia Digital, expressão usada de maneira pioneira por Dan Tapscott, a partir da década de 90, referindo-se às operações econômicas via ambiente digital, entre elas, o desenvolvimento de atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, permitindo uma ruptura de paradigma entre o ambiente físico tradicional de realização das transações envolvendo bens e serviços, estruturando-se uma economia digital pautada em múltiplas dinâmicas.

Observa-se que ao se deparar com as modificações oriundas da massificação do uso da internet, foram modificadas as modalidades de negócio, havendo um crescimento exponencial do comércio eletrônico. Em face de tal modificação do ambiente das transações do físico para o virtual, efetivou-se o processo de desmaterialização de bens e serviços, bastando apenas um “click” para acessar o website da loja, tornando-se a modalidade de compra online opção preferida dos brasileiros.⁸

Nota-se, ainda, que além da modificação do ambiente em que se consolidam as transações, há uma modificação nas relações jurídicas dos sujeitos envolvidos.⁹ Nessa senda, nota-se que em meio ao contexto da sociedade digital, há a ampliação do conceito de

⁸ E-COMMERCE BRASIL. **Compra online é preferência de 74% dos consumidores brasileiros**. 15 de março de 2019. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/compra-online-preferencia-deconsumidores-brasileiros/>. Acesso em: 10 dez. 2022.

⁹ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 53.

mercadoria e de serviços, deparando com o conhecimento passando a ser tratado como mercadoria, presente em toda a atividade produtiva, ou seja, a sobreposição dos recursos intangíveis sobre os insumos físicos, reflexo das mutações tecnológicas, de informação e comunicação presentes na modernidade.

Ao compreender a origem de tais aspectos, volta-se para a nova performance econômica atuante da seguinte forma: “a promoção do trabalho ativo cooperativo, social e abstrato, fruto da energia intelectual e linguística dos operários intelectuais e de serviços, os quais produzem bens intangíveis.”¹⁰

Nessa esteira, a tríade economia, sociedade e Indústria vem se alterando de maneira intensa, repercutindo no cotidiano social, seja no aspecto comunicativo, seja no modo de consumo e na geração de riqueza. Diante disso, é possível inferir que a digitalização alterou a estrutura dos modelos empresariais e econômicos, permitindo o surgimento de novas modalidades de negócios e de relacionamento entre consumidores, empresas e produtos.

Ademais, as transformações ocasionadas pelo advento da Economia digital, repercutem, também, na natureza do trabalho e a maneira como o Poder Público e a sociedade se comunicam. Fazendo-se necessário que o Governo e as instituições jurídicas se adaptem às novas demandas.¹¹

Segundo a OECD, ao menos quatro características definem o que se convencionou chamar de “Economia Digital”:

(1) a acentuada dependência de intangíveis; (2) o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (3) a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e (4) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos”.

A partir das concepções supracitadas, a OECD pontua que:

A economia compartilhada das plataformas digitais se expande e o seu tamanho ainda não está devidamente mensurado. Além das vantagens fiscais, outros fatores parecem contribuir para esse crescimento, como o emprego de ativos, muitas vezes, subutilizados em poder de particulares – como no caso dos aplicativos de locação de imóveis ou de transporte – o emprego de demanda ainda reprimida por diferentes padrões de trabalho (em tempo parcial, temporário ou adicional) ainda pouco explorados. Do ponto de vista do consumidor, a praticidade do uso, o baixo custo, a facilidade e a velocidade de

¹⁰ IZERROUGENE, Bouzid. **A economia política do cognitivo**. Revista Economia, Brasília, v.9, n.2, p. 412, mai/ago 2008.

¹¹ SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

busca, aquisição e pagamento eletrônicos certamente são peças importantes desse quadro¹²

No que concerne ao desenvolvimento das plataformas de *streaming*, a computação em nuvem tornou possível que o consumidor passasse a conseguir acessar bens e serviços sem a necessidade de armazenamento em seu dispositivo digital

Outrossim, no que se refere aos impactos no âmbito tributário do fenômeno da desmaterialização dos bens e serviços, identifica-se uma pluralidade de óbices a serem dirimidos, quais sejam: A dificuldade de se inferir qual tributo incidirá na atividade em face da dificuldade de classificação da natureza da ferramenta tecnológica e, por decorrência, qual Ente deverá atrair a competência, associando-se, desse modo, à necessidade de transpassar os desafios de regulamentar uma nova dinâmica econômica e fiscal no contexto virtual.

2.4 Histórico conceituação e funcionamento dos serviços de *Streaming*

Ao tratar da origem do *streaming*, volta-se para a transmissão do jogo de basquete pela ESPN SportsZone, considerado o primeiro evento transmitido via *streaming* ao vivo, no ano de 1995. Tal transmissão atingiu milhares de pessoas que por meio da internet, conseguiram assistir ao evento. Ressalta-se que a empresa Progressive Network foi uma das pioneiras em fazer a transmissão via *Streaming*. Posteriormente, no âmbito do *Streaming*, a Progressive Network teve como concorrente a Microsoft, sendo o mercado dominado, em sequência, por esta empresa.¹³

A evolução tecnológica, fruto da digitalização da informação e do entretenimento abriu espaço para a problemática da "pirataria", voltado para o download ilegal de obras, atrelado a um acesso ao conteúdo de forma a poder reproduzi-lo, alterá-lo e utilizá-lo sem observância às diretrizes do Direitos autorais.¹⁴

Nesse cenário, o *streaming* vem como uma forma de mitigação da pirataria ante ao acesso ao conteúdo audiovisual de maneira ilegal, de modo que a gestão de música e vídeos, entre o produto e autor passa a ser intermediado pela empresa que detém a tecnologia de transmissão, blindando, de certo modo, os direitos autorais de práticas de pirataria. Isto é, há um contrato de licença de uso, de modo que os direitos autorais ficam resguardados pelas

¹²OECD. **The sharing and gig economy: effective taxation of platform sellers: forum on tax administration**, OECD Publishing, and Paris. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em 20 de dez..2022.

¹³ ZAMBELLI, Alex. **A history of media streaming and the future of connected TV**. Portal the guardian. Disponível em: <https://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv>. Acesso em 10 de dez. de 2022.

¹⁴ FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. **Da radio ao streaming**. 1 ed. São Paulo: Azougue Editirial, 2016, p. 266.

empresas de tecnologia, permitindo que os autores recebam royalties e que possam reivindicar o seu direito como autor da obra, visando manter a inteireza de suas obras.¹⁵

O termo *streaming*, tem a origem do inglês "stream", correspondendo à ideia de fluxo, ou transmissão, isto é, uma transmissão contínua de dados, por meio de um fluxo de informações composto por conteúdo de multimídia, transferidos em tempo real.

Tal ferramenta tecnológica diferencia-se do download posto que neste há transferência dos dados do programa de software para o hardware do dispositivo eletrônico, enquanto na modalidade de *streaming*, os dados ficam contidos em uma nuvem, não necessitando que sejam salvos de maneira permanente em uma memória física no dispositivo de propriedade daquele que utiliza. Nesse contexto, nota-se que o que diferencia é o acesso ao conteúdo e não mais a propriedade da mídia, já que não há necessidade de armazenamento da cópia do arquivo no dispositivo do usuário.

À luz da conceituação dada pelo Superior Tribunal de Justiça, verifica-se a seguinte explanação:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma. Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual. 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 através de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo gravado ou ao vivo é disponibilizado pela web.¹⁶

Segundo a definição apresentada pelo "Webopedia", site americano voltando para a compreensão de vocábulos relacionados à tecnologia:

O *streaming* ou *streaming* mídia é uma técnica para transferir dados que permite o seu processamento como um único e contínuo pacote. Tecnologias de streaming estão ficando cada vez mais importantes com o crescimento da Internet pois a maioria dos usuários não possui acesso rápido o suficiente para fazer download de arquivos grandes em multimídia. Com o streaming, o navegador do usuário ou programa de leitura pode começar a exibição dos dados antes que o arquivo inteiro seja transmitido.

¹⁵ Ibidem, p. 265 e 269.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1559264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: OI Móvel S.A. – incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas. DF, 8 de fevereiro de 2017, Diário de Justiça, DF, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2017. Acesso em: 05 dez. 2022.

Para o streaming funcionar, o cliente que está recebendo os dados deve ser hábil a coletar e enviá-los como um único pacote ao aplicativo que está processando e convertendo os dados em som ou imagens. Isso significa que se o cliente do streaming recebe os dados mais rápido do que são requeridos, ele precisa salvar o excedente em um buffer. Se os dados não chegam rápido o suficiente, entretanto, a apresentação dos dados não ocorre de forma contínua.¹⁷

A eficiência da plataforma de *streaming* pode ser analisada a partir da compreensão de que a transmissão do conteúdo se dá de maneira fracionada, ou seja, é através do denominado “Armazenamento de buffer” que é possível transmitir os dados ao usuário, de forma que ao se conectar com o servidor, se inicia o recebimento do arquivo, estruturando, desse modo, o buffer, local que irá salvar a informação até se completar esse processo (armazenamento do buffer).

Após armazenar uma parcela do buffer, o usuário conseguirá iniciar a reprodução da mídia. E de maneira simultânea, o armazenamento do buffer do arquivo continuará sendo realizado.¹⁸ Desse modo, o usuário conseguirá assistir ou ouvir mídias de maneira mais rápida, com maior autonomia e fluidez.

A tecnologia do *streaming* pode ser catalogada das seguintes formas: *live streaming* e *streaming on demand*. No *live streaming*, sem interação, a transmissão de mídia é realizada ao vivo, em tempo real, não há a liberdade de escolha por parte do consumidor do conteúdo desejado enquanto ocorre a transmissão. Já no *streaming on demand*, *streaming* interativo, a transmissão se dá por demanda, de modo que diante da autonomia do usuário, este terá acessos aos conteúdos por transmissão e poderá escolher aquele que deseja reproduzir, dentre as opções armazenadas em um catálogo.¹⁹

Em síntese, tal aspecto técnico funcional faz com que, primeiramente, seja armazenada uma parcela do arquivo, de modo que viabilize o início da reprodução e durante a transmissão, pequenas parcelas continuam sendo salvas sem que haja interrupção na reprodução, ressaltando-se que o armazenamento mencionado se dá de maneira apenas temporária.

¹⁷ Texto original: Streaming or media streaming is a technique for transferring data so that it can be processed as a steady and continuous stream. Streaming technologies are becoming increasingly important with the growth of the Internet because most users do not have fast enough access to download large multimedia files quickly. With streaming, the client browser or plug-in can start displaying the data before the entire file has been transmitted. For streaming to work, the client side receiving the data must be able to collect the data and send it as a steady stream to the application that is processing the data and converting it to sound or pictures. This means that if the streaming client receives the data more quickly than required, it needs to save the excess data in a buffer. If the data doesn't come quickly enough, however, the presentation of the data will not be smooth.

¹⁸ SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA DO MEC. **Programa de Formação Continuada em Mídias na Educação**. 2010. Disponível em:

http://www.usp.br/nce/midiasnaeducacao/oficina_radio/streaming.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

¹⁹ TARGINO, Matheus Mesgrael Soares; DE MEDEIROS, Mariana Caroline Moura. A tributação sobre a tecnologia de streaming à luz da legislação brasileira: conflito de competência entre estados e municípios. **Revista FIDES**, v. 11, n. 1, 2020.

Assim, infere-se que o *streaming* é a desconstrução da intermediação clássica de distribuição de conteúdo, sendo reflexo da digitalização de conteúdos. Além disso, o que se verifica é a substituição da uma relação bilateral entre o consumidor e fornecedor, para uma relação triangular em que um dos vértices é ocupado pelo intermediador, ou seja, empresa de tecnologia responsável pela disponibilização de mídias via *streaming*.

Ao trazer à tona dados acerca do uso de tais plataformas, verificam-se os seguintes levantamentos realizadas: Nos 18 principais mercados de *streaming*, com universo amostral de 28.547 adultos, foi constatado que, no contexto brasileiro, cerca de 65% dos indivíduos adultos possuíam assinatura de, pelo menos, uma plataforma de *streaming*²⁰. Em outra sondagem, o Brasil conquistou a segunda colocação no lugar no ranking de assinantes da Netflix no globo, contando com 17,9 milhões de usuários ativos no Brasil, de acordo com as pesquisas realizadas pela Comparitech.²¹

Ao verificar alguns destaques da tecnologia *streaming*, como o Youtube, Netflix, Spotify e Deezer, estes atuam como intermediadores de conteúdo de mídia, de modo que tais empresas adquirem os direitos autorais das obras e através do contrato de cessão de direito, licenciam o uso destas obras para seus usuários, além disso, regulamentam em seus termos de uso a licença a qual foi conferida ao usuário.

Diante disso, visando resguardar os direitos autorais e propriedade intelectual das obras, o usuário "concorda em não arquivar, reproduzir, distribuir, modificar, exibir, executar, publicar, licenciar ou criar trabalhos derivados, colocar à venda ou utilizar (exceto nas formas expressamente autorizadas por estes Termos de uso.)".²²

Após a verificação de termos de uso e da efetivação da assinatura é que, então, as plataformas de *Streaming*, mediante um contrato de licença de uso, fornecem aos seus usuários uma licença limitada, por meio de assinatura recorrente, permitindo, a partir desse pagamento, o acesso ao conteúdo disponível na plataforma.

2.4.1 Natureza e problemáticas

²⁰ RAVACHE, Guilherme. **Brasil é segundo do mundo em streaming; Prime cresce e Disney+ dispara.** Splash UOL. Disponível em: <https://www.uol.com.br/splash/colunas/guilherme-ravache/2021/08/12/brasil-e-segundo-do-mundo-em-streaming-e-crescimento-do-disney-surpreende.htm>. Acesso em: 01 dez. 2022.

²¹ SILVA, Rebecca. **Um ano depois do início da pandemia, plataformas de streaming contabilizam ganhos.** Forbes. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/03/um-ano-depois-do-inicio-da-pandemia-plataformas-de-streaming-contabilizam-ganhos/>. Acesso em: 10 de dez. 2022.

²² NETFLIX. **Termos de uso.** Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>. Acesso em: 03. dez. de 2022.

Quanto à natureza do *streaming*, é interessante frisar que ainda não existe um entendimento uníssono destinado a analisar se há a prestação de um serviço pela plataforma de *streaming* ou se há a mera disponibilização de mercadorias a serem consumidas pelos seus usuários. Além da dificuldade em se classificar a relação entre consumidor, conteúdo e plataforma.

Os bens intangíveis, típicos da Era digital, afloram o debate acerca da dificuldade de enquadrá-los como produto/mercadoria – obrigação “de dar” ou como serviços – obrigação “de fazer”. Isso porque, frente à perspectiva jurídica, as plataformas de *streaming* podem ser classificadas como cessão de direitos autorais, isto é, não há transferência de propriedade, apenas se restringindo ao mero licenciamento temporário.

O STJ também já se pronunciou nesse sentido: A tecnologia *streaming* enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração econômica das obras musicais a demandar autorização prévia e expressa pelos titulares de direito.²³

Para adentrar na temática civilista, nos termos do art. 233 do Código Civil, pode-se verificar a definição de obrigação de dar, mercado pela transposição do bem ao adquirente. Desse modo, o que se efetiva é uma mera transmissão de posse, inserido no espectro da obrigação de dar. Assim, na abrangência da obrigação de dar, o ponto central é a própria entrega do bem, com ou sem transferência de propriedade, pelo sujeito passivo ao credor da obrigação, de modo que a entrega será intrínseca ao próprio objeto da obrigação a ser adimplida.²⁴

Em síntese, ao vislumbrar a relação do usuário com a plataforma, o que se observa é um mero fornecimento da chave de acesso ao conteúdo audiovisual à disposição no catálogo da plataforma de *streaming*, ou seja, será mantida a disposição do conteúdo durante o período que o usuário permanecer com a assinatura e enquanto a plataforma de *streaming* mantiver os direitos do conteúdo.

No que se refere à obrigação de fazer, à luz das concepções civilistas, aponta-se para uma prestação, ato de fazer em que um indivíduo desempenha uma ação em benefício de outrem, ou seja, implica na prestação de um esforço humano em favor de terceiros.

Nesse esteira, nota-se que o debate se volta para a classificação do negócio jurídico firmado entre a plataforma de *streaming* – no caso, a Netflix – e o consumidor se classificaria

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1559264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: OI Móvel S.A. – incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas. DF, 8 de fevereiro de 2017, Diário de Justiça, DF, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2017. Acesso em: 05 dez. 2022.

²⁴ BONOMI, Luana Sbeghen. O conflito de competência na tributação da tecnologia de streaming. **RDT Atual**, n. 47, p. 368-3920, 2021.

como uma “obrigação de dar”, ou seja, se representaria uma prestação positiva no sentido de entregar (ou restituir) algo ao credor, à luz das menções trazidas por Carlos Roberto Gonçalves.²⁵ Tal aspecto se dá pois diante da entrega da chave virtual de acesso, poderia ser classificada tal relação jurídica como uma legítima obrigação de dar, conforme termos do Direito Privado. Entretanto, o que se levanta por um outro lado da doutrina é que pelo fato de haver certa personalização, em termos de preferências e sugestões, isto levaria a compreensão de que para tais funcionalidades ao serem desempenhadas exigiriam um esforço humano por trás disto, enquadrando-se, desse modo, como uma legítima obrigação de fazer.

A partir dessa análise, percebe-se que por mais que se busque classificar tais empresas como prestadoras de serviço, torna-se fundamental compreender a descrição legal no tocante à natureza jurídico-operacional mais adequada e menos simplista ante às particularidades que essas novas modalidades trazem consigo.

Ainda, ao se deparar com a comparação entre locação à luz do Art. 565, do CC e a cessão de direito de uso, percebe-se que a naquela o consumidor fica na posse da coisa não fungível por determinado lapso temporal significativo, enquanto na cessão de direito de uso, o usuário acessa o conteúdo de maneira efêmera, não havendo como exercer tal comparativo jurídico-funcional. Para ilustrar tal divergência pode-se verificar quando há a locação de DVDS em locadoras, tal relação é regida pela não fungibilidade, isto é, o escopo é ter acesso ao conteúdo audiovisual inserido no DVD, que é visto como o meio que o consumidor utiliza para acessar o conteúdo, enquanto na plataforma de *streaming* há uma cessão por tempo determinado, enquanto durar a assinatura e o bem é fungível, isto é, poderá ser replicado e enviado simultaneamente a uma variedade de usuários.²⁶

Ficando evidente, portanto, que o papel das empresas responsáveis pela transmissão do *streaming* é apenas garantir o acesso imediato à plataforma, sem necessitar de atuação direta da empresa. Ademais, verifica-se que a mera autorização do acesso de um usuário ao conteúdo disponível na plataforma não caracteriza uma obrigação de fazer, o que não poderia ser associado à prestação de serviço por parte das empresas de *streaming*.

Ademais, no que diz respeito ao campo da circulação de mercadoria, está também se apresenta falha para ser determinada a sua incidência no contexto do *streaming*, visto que não há a efetiva transferência da propriedade do conteúdo contratado, havendo apenas a licença de uso temporária.

²⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**, v. 2: contratos e atos unilaterais. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

²⁶ FILHO, Eduardo Mamed Abdalla; GARCIA, Silvio Marques. **A tributação dos serviços de streaming**, 2020. Disponível em: <http://revista.direitofranca.br/index.php/icfdf/article/view/1087/pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

Diante o exposto, ao se deparar com a possível zona cinzenta que se insere as novas tecnologias, afere-se a latente imprescindibilidade de trazer à tona os debates acerca da tributação incidente, emergindo o conflito entre o do ISS e o ICMS, ou, ainda, a impossibilidade de aplicação de qualquer dos tributos já mencionados.

Em face da problemática da dificuldade de definição da natureza das plataformas de *streaming* e diante crescente receita em tais âmbitos da tecnologia, faz-se necessária uma minuciosa análise contrastando o Sistema Tributário Nacional e as particularidades que permeiam essa operação envolvendo as plataformas de *streaming* e as hipóteses de incidência (ou não) do ISS e do ICMS, visando alcançar compreensões capazes de mitigar tais embates gerados pela incongruência entre a norma e dinamicidade das transformações fruto da digitalização da economia.

Desse modo, devem ser considerados os meandros a serem percorridos pela jurisprudência e pela doutrina, visando aferir o alcance das expressões utilizadas pelo Carta Maior na definição das respectivas competências tributárias e os fatos gerados dos tributos.

3 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 Conceito de tributo e o imposto como obrigação tributária

De início, cumpre destacar que com a necessidade do Estado para efetivar as demandas coletivas, faz-se necessário a captação de recursos para viabilizar o acesso aos serviços que é de competência de determinado Ente. Nesse contexto, ressalta-se que o tributo pode ser visto como o preço da cidadania e da vida em sociedade, já que por meio da competência assegurada a cada Ente federado são legalmente instituídos.²⁷

No que se refere à conceituação legal de Tributos, nos termos do art. 3º, do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.²⁸

Esmiuçando o termo “prestação pecuniária compulsória e não constituir sanção de ato ilícito”, volta-se para obrigação paga em dinheiro e que independe da vontade do sujeito passivo, não podendo ser aplicado como punição. Ademais, à luz do princípio da legalidade, o tributo é instituído por Lei, arrecado por meio da atividade vinculada da administração pública.²⁹

De acordo com a doutrina majoritária e a jurisprudência consolidada pelo STF, a Teoria Pentapartida dos tributos é que se enquadra no ordenamento jurídico brasileiro, dividindo os tributos em cinco espécies, quais sejam: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições especiais e Empréstimos compulsórios.³⁰

O art. 16, do Código Tributário Nacional trata a incidência dos impostos sobre uma conduta não vinculada, relacionando-a diretamente ao contribuinte. Nessa esteira, infere-se que o imposto é unilateral e independente da atuação por parte do Estado, de forma que a sua matriz de incidência se origina a partir de um fato gerador atribuído ao contribuinte.

²⁷ CARRAZA, 2005, p. 477

²⁸ BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 03 de dez de 2022.

²⁹ MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil**, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/25782>. Acesso em: 05 de jan. de 2023.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

3.2 Aspectos Constitucionais

Com base nos dispositivos constitucionais depara-se com a atribuição de competência determinada a cada Ente Federado para instituir as espécies de tributos, nos termos dos Arts. 145, 148, 149 e 149-A, todos da CRFB/88.

A competência tributária perpassa pela capacidade atribuída às pessoas jurídicas para instituírem tributos, seja na atuação voltada para a majoração, arrecadação, fiscalização ou criação. Nessa toada, segundo apontado por Leonardo Campos: A Constituição atribuiu e autorizou aos Entes federados, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, a imposição do dever de pagamento dos tributos, nos limites constitucionais que lhes foram conferidos.³¹

Conforme apontado pelo autor Roque Antônio Carrazza, são inseridas como atributo das competências tributárias: A privatividade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade. Devendo, assim, observância às diretrizes e contornos estabelecidos pela CRFB.³²

Ainda, ao verificar a seção “limitações constitucionais ao poder de tributar”, presente na CRFB, depara-se com sequência de dispositivos que trazem regras e princípios que devem ser seguidos pelo legislador ao instituir tributos, de modo que tais limites expressos não esgotam os limites da competência tributária, ocorrendo limitações implícitas a tal atuação legislativa.

Assim, demonstra-se que os limites constitucionais perpassam pela própria demarcação de fronteiras da licitude e da ilicitude das normas. Desse modo, há a adequação por parte do legislador às diretrizes constitucionais para além de sua instituição, alcançando o próprio conteúdo elaborado, como forma de torná-lo claro e objetivo diante daquilo que se visa regulamentar.

Ademais, no que refere ao Princípio da supremacia Constitucional, presente no ordenamento brasileiro, nota-se que a é a própria Constituição que filtra a validade das normas infraconstitucionais, de modo que ao verificar a incompatibilidade com a própria CRFB, utilizando-se das ferramentas de controle de constitucionalidade existentes, a norma deverá ser declarada inconstitucional, sendo retirada do ordenamento.

Tendo em vista os aspectos em epígrafe, e frente à natureza potencialmente impositiva do Direito Tributário, depara-se com a indispensabilidade de haver harmonização entre os interesses sociais e os estatais, realizados por meio das diretrizes contempladas pela CRFB para que se alcance normas eficientes e constitucionais.

³¹ CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, p. 83-94, 2019. Disponível em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/76>. Acesso em: 06 jan. de 2023.

³² CA RRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25a. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

3.3 Tributação sobre o consumo no contexto brasileiro

Ao compreender a abrangência dos impostos que incidem no âmbito do consumo, defronta-se com fatos geradores voltados à circulação e produção de riquezas, não sendo contemplada à luz do princípio da capacidade contributiva. Tal fato se dá pois, em sua maioria, a compra de mercadorias não é capaz de refletir, de fato, o poder econômico do consumidor, ora contribuinte.³³

Dentre os tributos incidentes no contexto consumerista, verificam-se os seguintes: O imposto sobre produtos industrializados (IPI), nos termos do Art. 153, inciso IV, da CRFB/1988, sendo de competência da União; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nos termos do Art. 155, inciso II, da CRFB/1988, sendo a competência atribuída aos estados e ao DF e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), nos termos do artigo 156, inciso III, da CRFB/1988, atribuído aos Municípios e ao DF.

No que diz respeito ao IPI, observam-se as seguintes hipóteses de incidência “a) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; b) realizar operação com produtos industrializados; e c) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados, conforme termos do Art. 46, do CTN”³⁴. Além dos aspectos já mencionados, aponta-se para o caráter seletivo, ou seja, alíquota variável diante da essencialidade do bem e a não-cumulatividade, não permitindo a incidência em cascata ao longo da cadeia de produção.³⁵

O ICMS também traz consigo o aspecto da não-cumulatividade, enquanto a seletividade dada devido à essencialidade da mercadoria ou serviço é aplicada para o tributo em tela de maneira facultativa, de modo que sua incidência está presente nas seguintes hipóteses: a) operações relativas a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação [...]” e, do § 3º do mesmo artigo, sobre “[...] d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e)

³³TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

³⁴COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

³⁵PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”, nos termos do Art. 155, II e Art 155, §2º, da CRFB³⁶.

Ressalta que as normais gerais do ICMS estão presentes na Lei Complementar nº 87/1996, recentemente alterada pela Lei 190/2022, conforme termos do Art. 155, §2º, XXII, da CRFB. Já o ISSQN, conforme termos da LC nº 116/2003, alterada pela Lei 157/2016, que estabelecem os serviços que se enquadram como fato gerador do presente imposto. Menciona-se, ainda, o IPI, o PIS, a COFINS e o IOF, como impostos sobre o consumo, entretanto, não serão objetos de estudo no presente trabalho.

Trazendo tais características para o panorama do consumo, nota-se que no cenário brasileiro, é realizada uma divisão e distribuição entre os entes federados de modo que os mais variados negócios jurídicos com a presença de bens ou mercadorias, atuam como fonte de arrecadação. Ademais, frente à sistemática análise do perfil de arrecadação, nota-se uma porcentagem de um pouco mais de 40% de toda arrecadação nacional concentrada no âmbito de bens e serviços.³⁷

Ao realizar uma breve análise comparativa entre a carga tributária nacional sobre bens e serviços com os países da OCDE, foi possível perceber que, para “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade” a tributação brasileira é menos onerosa do que comparada aos países da OCDE. Entretanto, no âmbito da tributação de “bens e serviços”, o Brasil tributa mais, ao comparar com os países da OCDE.³⁸

A partir do exposto, torna-se necessário investigar as especificidades do ISS e do ICMS, a fim de delinear os aspectos particulares de cada imposto contrastando com sua incidência adequada (ou não) às plataformas de *streaming*.

3.4 O ISS e suas especificidades – “Obrigação de fazer”

O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, nos termos do Art. 156, da CRFB, fixa as hipóteses de incidência, de modo que deverá ser verificado se o serviço não se caracteriza como transporte intermunicipal ou interestadual, nem que seja hipótese de incidência sobre serviços de comunicação, pois estariam na matriz de incidência do ICMS. Nota-se que a Lei Complementar que disciplina estrutura normativa do imposto em tela é a LC 116/2003, alterada pela LC 157/2016.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

³⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2021**: Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 4. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 07 de dez de 2022.

³⁸ Ibidem, p. 6.

Nessa esteira, ao analisar o núcleo de materialidade do ISS, destaca-se que o legislador municipal, ao criar regras-matrizes de incidência tributária, deverá observar os ditames constitucionais, de modo que a atribuição de competência dada pela CRFB/88, autorizou a elaboração por parte dos entes municipais e distrital disciplinar, por meio de Lei ordinária local, fatos geradores, contribuintes e bases de cálculo. Nesse contexto, evidencia-se que a ausência de lei local regulamentando tais aspectos, guarda consigo a impossibilidade de cobrança do imposto em tela.³⁹

Outro ponto a ser examinado é problemática da guerra fiscal entre os entes municipal, distrital e o estadual, temática que será posteriormente abordada, mas que deve ser trazida à tona ao longo do presente capítulo, visto que as hipóteses devem ser verificadas de maneira detalhada ante às definições de incidência do ICMS e do ISS. Isso porque, por mais que haja inúmeras definições acerca do conceito de mercadorias e serviços no contexto da economia tradicional, no cotidiano e, principalmente, no contexto da economia digital, depara-se com zonas de interseção de ambos os conceitos, associando-se aos interesses econômicos aflorados, o que demanda uma análise mais cautelosa e eficaz quanto aos novos cenários.

Assim, para uma ampla compreensão acerca das especificidades do ISS faz-se necessário enveredar os critérios presentes na regra-matriz, quais sejam: material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo.

O Critério material diz respeito ao fato gerador descrito pela norma, segundo as diretrizes da Lei Complementar 116/2003, dispõe que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa à Lei, mesmo que essas não se constituam atividade preponderante do prestador⁴⁰.

A análise do critério temporal envolve o momento de ocorrência do fato gerador, ou seja, o nascimento do vínculo obrigacional. No âmbito do ISS, tal aspecto temporal se efetivará com a finalização da prestação de serviço, isto é, com seu cumprimento, não sendo devido, diante da sua potencial ocorrência. Ressalta-se que o critério temporal reflete diretamente no critério espacial e no critério pessoal, já que evidenciam o local de consumação do fato gerador e os sujeitos da relação jurídica, respectivamente.⁴¹

Já o critério pessoal define os polos da obrigação jurídica, de um lado, como sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme termos do Art. 119, do CTN. Enquanto o polo passivo é o sujeito

³⁹GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. p. 36.

⁴⁰BRASIL. **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, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 12 de jan. de 2023.

⁴¹GENTILE, Bruna. Op cit. p. 76.

obrigado a pagar o tributo, sendo o contribuinte o prestador de serviço, conforme LC 116/2003.⁴²

Posteriormente, verifica-se que o critério espacial deve ser cumprido na localidade estabelecida pelo legislador, entretanto, há diversas controvérsias acerca da temática, devendo ser aquele local em que há o estabelecimento da empresa prestadora do serviço, ressalvada as exceções em que há transferência de competência para o local em que se efetiva a prestação do serviço.⁴³

Por fim, o critério quantitativo explicita a base de cálculo e a alíquota, de forma que a base de cálculo é o preço do serviço, enquanto a alíquota é a razão porcentual que se multiplica pela base de cálculo de modo a determinar o valor do tributo devido.⁴⁴

3.4.1 Do conceito jurídico de serviço

A definição de serviço torna-se fundamental para compreensão legal acerca das situações em que poderá haver incidência ou não do ISS. Em uma primeira análise, é válido trazer à baila o entendimento de Aires Fernandino Barreto, apontado para a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de Direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.⁴⁵

A partir do exposto, vislumbra-se que tal conceituação não abarca os serviços públicos, em face da imunidade recíproca e aqueles não onerosos, como os realizados para si mesmo ou filantrópicos. Desse modo, a concepção de serviço se volta para uma conduta humana (prestação de serviço), consistente em desenvolver um esforço visando adimplir uma obrigação de fazer.⁴⁶

Nessa linha, aduz Marçal Justen Filho, afirmando que serviço é uma prestação de utilidade – material ou não – de qualquer natureza, realizado sob regime de Direito privado, sob o regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer decorrente de um contrato bilateral.⁴⁷

Nota-se que ao julgar a inconstitucionalidade da incidência do ISS no âmbito da locação de bens móveis, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3/SP, por

⁴² BRAGA, Gabriella. **ISS X ICMS: casos polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial**. 2017. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 12.

⁴³ SILVA, Deivimar da. **O local do recolhimento do ISS**. 2011. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Vale do Rio Doce, Governador Valadares, 2017. p. 27.

⁴⁴ ALVES, Francielli. **O exercício da competência tributária municipal na delimitação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços**. 2016. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. P. 303.

⁴⁵ BARRETO, 2012, p. 337.

⁴⁶ Ibidem, 2012, p. 339.

⁴⁷ JUSTEN FILHO, 1995, p. 66.

maioria dos votos, também se enveredou para o conceito civilista, atribuindo à locação de bens móveis como uma obrigação de dar, distanciando-a do campo de incidência do ISS.⁴⁸

Ademais, nos termos do caput do art. 1º, da Lei nº116/2003 a lista anexa à LC, traz expressamente o rol taxativo dos serviços sujeito ao ISS.

Menciona-se, ainda, a tese adotada pelo STF, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3, ratificando a conceituação de serviço adotada pelo Direito Civil em consonância com a CRFB. Atribuindo necessidade de esforço humano visando a satisfação de uma obrigação de fazer, conforme ementa abaixo:

E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR – INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) – IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.⁴⁹

Diante das definições supracitadas, infere-se que para as doutrinas consultadas, os serviços representam uma obrigação de fazer, de modo que ao atribuir competência tributária aos municípios e Distrito Federal para tributar serviços de qualquer natureza, há uma apropriação do conceito dado pelo Direito privado.

Entretanto, é válido pontuar que o conceito de serviço à luz da jurisprudência da Suprema Corte não vem sendo uníssona, demandando debates e reflexões acerca da abrangência do conceito de serviço ante ao atual cenário de crescimento e desenvolvimento da economia digital.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº116.121-3/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de outubro de 2000. Lex: jurisprudência do STF e Tribunais Regionais Federais, Diário de Justiça, Brasília, v. 10, n. 2032-4, p. 669-722, mai. 2001.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30 maio 2006. DJ, 04 ago. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>. Acesso em: 20 jan. de 2023.

3.5 O ICMS e suas especificidades - “Obrigação de dar”

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos termos do Art. 155, II, da CRFB, possui a atribuição de competência aos estados, de modo que é um dos impostos com alto impacto na economia, principalmente, diante da ampla arrecadação por parte do ente federado competente. Além disso, uma das especificadas do imposto em tela perpassa pelo fato deste ser indireto, de modo que o ônus recairá sobre o consumidor final.

Outro importante ponto a ser apresentado é a questão da complexidade que abarca o ICMS. Isso porque além da ampla legislação constitucional e resoluções do senado, há a LC 87/1996, além dessa característica, nota-se a presença da não-cumulativamente, demandando a compensação do que foi devido em cada operação.⁵⁰

Ao voltar-se para o critério material do ICMS, nota-se que a incidência do imposto citado, faz-se necessário que exista negócio jurídico pautado na obrigação de dar, estabelecendo a relação entre vendedor e comprador, na circulação de um bem inserido no espectro do conceito de mercadoria e na própria atividade comercial.⁵¹

Conforme os ditames do Art. 12, da LC 87/1996, o critério temporal aponta para a ocorrência do fato gerador e se dá no momento de saída da mercadoria do estabelecimento.

Já o critério pessoal conforme Art 4º, da LC 87/1996, deverá observar a habitualidade ou volume, posto que se for de maneira esporádica, não haverá incidência do tributo. No que se refere ao critério espacial, conforme Art. 11, I e §3º, vincula-se ao local das operações relativas à circulação de mercadoria, ou seja, o local em que há a ocorrência do fato gerador, isto é, local em que se iniciou o negócio jurídico.⁵²

Na sequência, o critério quantitativo, o Art. 155, §2º, V-VIII, da CRFB aponta diretrizes para a fixação cálculo e alíquotas, delegando competência à LC, facultando ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas, visando dirimir a possível guerra fiscal entre os estados.

3.5.1 Do conceito jurídico de mercadoria

As hipóteses de incidência do ICMS compreendem os seguintes aspectos: Operações de circulação de mercadorias; a prestação de serviços de transporte

⁵⁰ PAULSEN, 2018, p. 369.

⁵¹ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. p. 61.

⁵² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 23.

interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação. Entretanto, o presente trabalho abordará as operações mercantis.

Desse modo, o presente tópico trará a análise das “operações relativas à circulação de mercadorias”, que conforme ditames constitucionais, traz a definição de mercadoria associada ao produto, devendo possuir como escopo a mercancia, isto é, dependerá da destinação do objetivo voltado para o comércio e alienação, realizado por meio da circulação voltada à mudança de titularidade e a, conseqüente, transferência de propriedade.⁵³ Nessa esteira, exclui-se do campo de incidência do ICMS bens adquiridos para consumo próprio ou aqueles adquiridos sem o objetivo comercial.⁵⁴

No contexto de ampliação do comércio digital, depara-se com a possibilidade do termo mercadoria abarcar bens corpóreos e incorpóreos, de modo que se efetive a tributação em ambas as tipologias, desde que comprovado o aspecto mercantil, a circulação do bem e sua conseqüente transferência de titularidade.

Atrelado à conceituação de mercadoria, deve-se ater à conceituação de circulação, qual seja: A circulação, não se confunde com o deslocamento físico, ou seja, aquele associado ao trânsito de bens pelas vias públicas não se confunde com a circulação econômica, que se refere à alteração de titularidade nas fases de produção, circulação e consumo.⁵⁵ Complementa Baleeiro:

Dada a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias, o ICMS não incidirá sobre a mera saída ou circulação física do bem, posto que necessita da ocorrência da mudança titularidade do domínio para estar inserido no campo de incidência do referido imposto.⁵⁶

Nessa toada, o termo “mercadoria” perpassa, principalmente, pela aferição da destinação que é dada ao bem e não apenas a natureza deste, devendo ser constatada além da mercancia a transferência de propriedade, dado em virtude da circulação do produto.

⁵³ MACEDO, Alberto. **Licenciamento do software e Software as a Ser-vice (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicâncias na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais**. PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELOS, Roberto (Coords.). Tributação de Bens Digitais. FGV-SP. São Paulo, 2017.

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12 ed., 2020, p. 1.405-1.406.

⁵⁵ MELO, Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 543.

4 DA GUERRA FISCAL ANTE À INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING E SEUS DESDOBRAMENTOS

4.1 Da incongruência do Sistema tributário nacional frente à economia digital

Oriundo de um contexto em que ocorriam transações majoritariamente físicas, o Sistema Constitucional Tributário traz consigo dificuldades de congruência com o surgimento de novas tipologias de transações realizadas em ambiente virtual e com a presença de bens intangíveis. Nessa perspectiva, defronta-se com zonas cinzentas entre serviços e mercadorias, dando origem a um abismo entre as hipóteses presentes na norma e os novos paradigmas de riqueza. Um exemplo de tal aspecto é a dificuldade de enquadramento da cessão de direitos, não estando presente nas hipóteses constitucionais e, em tese, não sendo possível enquadrar nem como mercadoria, nem como serviço.

Outra problemática presente na sistemática apresentada perpassa pela (im)possibilidade de abandono da legalidade estrita sem, de fato, realizar uma reforma no arcabouço normativo, o que acirraria ainda mais as guerras fiscais já existentes, na busca por ampliar o campo de incidência e conseqüentemente, viabilizar a arrecadação.

Diante disso, o descompasso normativo ocasionado pela mudança do modelo de economia presente em escala global trouxe consigo a urgência de se estruturar modelos legais capazes de abarcar as particularidades e complexidades proveniente da economia digital.

4.2 A (in)constitucionalidade do Convênio (CONFAZ) 106/2017 e desdobramentos

De início, cumpre revisitar as análises já realizadas ao longo do trabalho acerca da natureza do negócio jurídico realizado entre a plataforma de *streaming* e o usuário. No que diz respeito ao seu enquadramento como “obrigação de dar”, torna-se necessária a compreensão dada quanto à chave de acesso virtual entregue ao consumidor, de modo que seria enquadrado, de fato, como uma obrigação de dar.

Entretanto, ao verificar as especificidades do funcionamento da plataforma, aponta-se para a presença de esforço humano na elaboração do catálogo da plataforma e no próprio gerenciamento desta, apontando para posicionamentos favoráveis de que haveria uma cristalina obrigação de fazer.

Frente à dualidade apresentada, florescem entendimentos díspares no que se refere à relação jurídica entre o consumidor e a plataforma. Nesse contexto, determinados autores evidenciam a chave de acesso virtual como o ponto central da atividade da plataforma,

enquanto outros evidenciam as múltiplas funções presentes na plataforma, se destacando em relação à mera chave de acesso.

Outro ponto a ser revisitado ainda sobre a natureza da plataforma é o debate sobre a ampliação do conceito de mercadoria, visando englobar os bens incorpóreos, fruto da desmaterialização de bens e serviços. Entretanto, por mais que haja a ampliação do conceito de mercadoria, as plataformas de *streaming* ainda assim estariam à margem da classificação. Isso porque, pelo fato de não ocorrer o armazenamento do conteúdo audiovisual no dispositivo do usuário, esbarraria na necessidade de transferência de propriedade ocasionada pela circulação do bem para que, então, fosse possível ser classificada como mercadoria, o que não ocorre no âmbito das plataformas de *streaming*, já que é uma mera licença de uso.

Ademais, analisando as repercussões e as balizas presente no Convênio CONFAZ nº 106/2017, aflora-se o esforço dos estados na busca pela instituição do ICMS sobre os serviços de *streaming*. Nessa toada, vale a conferência da cláusula quarta do Convênio citado:

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.⁵⁷

Segundo Tathiane Piscitelli, a referida cláusula incluiu nas hipóteses de incidência, a disponibilização de conteúdo digital via pagamento periódico, ou seja, assinatura, como é o caso do *streaming*. Ocorre que pelo fato de não existir a permanência da mídia no dispositivo do consumidor, esbarra no entendimento majoritário de que para haver incidência do ICMS deverá ter sido efetivada a circulação e transferência de propriedade, o que não ocorre no *streaming*, já que não há armazenamento da mídia por parte do consumidor, de forma que o há é uma mera licença de uso, enquanto durar a assinatura.⁵⁸

Um exemplo de instituição de cobrança do ICMS sobre as tecnologias de streaming no estado de São Paulo, por meio do Decreto Estadual nº 63.099/2017, demonstrando o

⁵⁷ BRASIL. Conselho Nacional da Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. 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. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 20 de jan. de 2023.

⁵⁸ PISTICHELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

latente interesse estatal. Ocorre que o interesse dos estados em arrecadar o tributo, esbarra-se com determinadas problemáticas, a exemplo: a inadequação da tributação do *streaming* via ICMS, visto que não há a caracterização da circulação de mercadorias, nem demais fatos geradores abarcados pelo ICMS.

Outra problemática a ser analisada é o risco da bitributação, já que coexiste a diretriz estadual via Convênio CONFAZ e a Lei complementar 157/2016 no âmbito municipal e do Distrito Federal.

Ainda, no que tange à responsabilidade tributária, a quinta cláusula do Convênio traz o seguinte:

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:
I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;
II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;
III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;
IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

A cláusula em epígrafe, no seu inciso III evidencia outra problemática da Convênio, qual seja: A atribuição da responsabilidade tributária ao adquirente do bem na situação em que o contribuinte não está inscrito no município de destino. Tal situação evidencia a necessidade de ater-se aos termos dos Arts 5º ao 10º, da Lei nº 87/1996, trazendo à tona exceções em que a responsabilidade tributária recairá sobre outro indivíduo, não sendo hipóteses capazes de abranger mercadorias digitais. Nessa senda, se depara com mais um a ilegalidade do Convênio em tela, já que para que a responsabilidade tributária fosse atribuída a terceiros, deveria ser instituído por Lei.

Ademais, nos termos do Art. 146, III, a, e do Art. 150, I, todos da CRFB, demonstram que o Convênio não é via adequada para instituição de cobrança do ICMS. Isso porque, o alargamento do campo de incidência do imposto em tela só poderia ser realizado por meio de Lei complementar, à luz do princípio da legalidade. Abaixo julgado de Apelação Cível pelo TJSP, acerca da problemática apresentada:

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE SOFTWARE POR DOWNLOAD OU STREAMING. CONVÊNIO 167/2019 E DECRETO PAULISTA N. 63.099/2018. Nos termos dos arts. 146, inciso III, alínea a, e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição federal de 1988, os critérios material e espacial para a cobrança

do tributo estadual devem disciplinar-se em lei complementar, de sorte que convênios firmados pelo Confaz não são veículos normativos adequados para estabelecerem a regra matriz de incidência do tributo. Acolhimento da apelação. (TJSP; Apelação Cível 1028019-10.2018.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 04/12/2019).⁵⁹

Ao vincular o ônus tributário para o consumidor final que deveria ser imposto à própria empresa, abre-se espaço para a imposição de uma medida desequilibrada em face da discrepante capacidade contábil presente em cada agente da cadeia produtiva.⁶⁰

Ainda, no que se refere ao ICMS-Comunicação, depara-se com a inexistência de relação comunicativa entre cessionário e cedente, isto é, entre a empresa e o consumidor, não havendo aquisição de bem digital, não podendo utilizar-se, desse modo, do conceito de mercadoria. Isso porque para que fosse classificada como hipótese de incidência do ICMS-Comunicação deveria ocorrer a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de comunicação e não apenas a mera contratação de um servidor para disponibilização de um conteúdo, como corre com as plataformas de *streaming*.

Desse modo, nota-se que a cobrança do ICMS não recai sobre a comunicação em si, o que ocorre é uma incidência sobre a própria prestação de serviço efetivada por um terceiro no âmbito da relação que envolve a comunicação, de modo que para viabilizar tal relação, há a disponibilização de um canal ao emissor.⁶¹

Assim, diante dos desdobramentos apresentados após a edição do Convênio CONFAZ 106/2017, constata-se que é uma norma violadora de preceitos constitucionais, não podendo servir de base para a instituição do ICMS sobre as plataformas de *streaming*.

4.3 Sistemática para recolhimento do ISS sobre as plataformas de streaming à luz das alterações realizadas pela LC 157/2016

A princípio, cumpre mencionar que no contexto da guerra fiscal, após variados julgamentos, Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, portarias e consultas, a Lei Complementar 157/2016 foi publicada, de modo que incluiu o subitem 1.09

⁵⁹ TJSP; **Apelação Cível 1028019-10.2018.8.26.0053**; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 04/12/2019)

⁶⁰ PISCITELLI, 2018, p. 412.

⁶¹ CARBONAR. Alberto; MEIRA, Angelotti. Análise de incidência tributária do ICMS sobre operação com softwares via download e streaming. **Revista de direito internacional econômico e tributário RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1. P 444-481. jan. jun, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5714>. Acesso em 10 de mar. de 2023.

na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, na tentativa de cessar o conflito de competência aflorado, nos seguintes termos: “A disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.⁶²

Ocorre que tal expansão do rol de hipóteses de incidência, de fato, não alcançou o escopo de dirimir o embate de competências. Isso porque vêm sendo realizados inúmeros debates acerca da (in)constitucionalidade da inclusão do item supracitado à LC 116/2003. Insta salientar que a cobrança vem sendo realizada no estado de São Paulo, através da Lei Municipal nº 16757/2017, apresentando os termos do item 1.09.

No que se refere à possibilidade de incidência do ISS, foi verificado que a controvérsia paira ao que seria definido serviço, deparando-se com os aspectos levantados no RE nº 116.121-3/SP, vinculando serviço a uma obrigação de fazer, entretanto, o que vem sendo verificado é a dificuldade de estabelecer de maneira cristalina a zona nebulosa localizada entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, representando mais uma complexidade nascente em face das diferentes modalidades de mercadorias e serviços nascentes na Era Digital, entre elas o próprio *streaming*.

Salienta-se que os que defendem a incidência da Súmula Vinculante n. 31, fundamentam que seria inconstitucional a cobrança de tributos no contexto de locação de bens móveis, deparando-se com a tentativa de realizar analogia entre as plataformas de *streaming* e as locadoras de DVDs e CDs, para a corrente que defende a aplicabilidade da súmula em tela, temática que será tratada no tópico a seguir.

A partir disso, vem sendo sustentada pela doutrina duas correntes, a primeira voltada para a análise constitucional à luz da competência prevista no Art. 156, III, da CRFB e Art. 110, do CTN, associando o conceito de serviço ao aspecto trazido pelo Direito Privado, isto é, vinculado à obrigação de fazer, atrelada à prestação de um esforço humano para que seja adimplida.

Enquanto a segunda corrente, pauta-se na concepção de que o constituinte originário não conseguiu prever a realidade econômica oriunda da digitalização da economia, de modo que as imitações presentes na atribuição de competências tributárias se mostram como obsoletas e incapazes de absorverem as complexidades dos novos modelos de transações presentes na economia digital, fazendo-se necessária a

⁶² BRASIL. **Lei Complementar Nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm?TSPD_101_R0=660d997e7d712. Acesso em: 01 de fev. de 2023.

interpretação maleável no que refere à materialidade dos tributos, de forma que não estaria restrito às imposições do Direito Privado, devendo pautar-se na utilidade econômica desempenhada pela atividade.

Ainda, depara-se com decisões mitigando a aplicabilidade da Súmula Vinculante 31, caso haja, de fato, a ampliação do conceito de serviço, capaz de abarcar as obrigações de dar em face da complexidade das transações atuais, conforme trazido pelo RE 651.703/PR.

O julgado em tela além de firmar uma posição do STF, recebido em sede de Repercussão Geral decidiu acerca da incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadores de plano de saúde. Sendo reforçado por parte do STF que o termo constitucional ao referir-se a “serviços de qualquer natureza”, para definir o âmbito de competência do ISS, buscou apresentar maior grau de abrangência, não limitando ao esforço humano pertinente a uma obrigação de fazer, incluindo as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais, sujeitos a remuneração no mercado.

Evidenciando, desse modo, a incapacidade do Direito Civil em exaurir de maneira eficaz a atividade hermenêutica dos conceitos constitucionais tributários que, isto é, por não serem uníssonos, permitem que o Direito Tributário se utilize de aspectos multidisciplinares, como a Economia e a Contabilidade para a sua interpretação.

Ademais, conforme apresentado pelo Ministro Cesar Peluso, a definição do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, partindo a dualidade existente entre obrigações de dar e de fazer é simplista e insuficiente, sendo inábil para abarcar toda a complexidade que envolve a economia digital.

Cumprido demonstrar, ainda, que tais posicionamentos doutrinários e jurisprudencial não encerram a controvérsia objeto do presente estudo, posto que o vem ocorrendo são oscilações nas decisões dos tribunais superiores, gerando ainda mais insegurança para os contribuintes, de modo que o escopo de tais decisões volta-se, principalmente, para a mera arrecadação, não tocando no aspecto da bitributação e da própria guerra fiscal.

Ante exposto, em que pese a postura adotada pela atual jurisprudência que aponta para a constitucionalidade da incidência no ISS no âmbito do *streaming*, a controvérsia se distancia de um fim efetivo, visto que há pendências no que tange à adequabilidade do imposto capaz de abarcar as particularidades da atividade econômica do presente estudo, mostrando-se distante uma solução eficiente no cenário atual.

4.4 Da locação de bens móveis: Súmula Vinculante n. 31, STF.

Aos que sustentam a aplicação da Súmula Vinculante n. 31, reforçam a concepção de serviço, voltada para a compreensão atribuída pelo Direito Civil, qual seja, a de que serviço

se associa ao esforço que tem como escopo adimplemento de uma obrigação de fazer, necessitando que haja distinção entre as atividades que se consubstanciam um fazer daquelas que, em essência, são enquadradas como uma obrigação de dar, a fim de que haja uma delimitação do campo de incidência do imposto sobre qualquer serviço de maneira eficaz.

Cumpra mencionar que a dualidade existente entre obrigação de dar e fazer pode ser vislumbrada segundo o entendimento de Carlos Roberto Gonçalves, pautando-se na verificação do objeto da prestação. Nessa senda, aponta-se para a obrigação de dar a entrega ou restituição da coisa, enquanto a obrigação de fazer liga-se à realização de obras e prestação de fatos ao credor.⁶³

À luz da análise supracitada, nota-se que o entendimento do STF corrobora para tal vertente, de modo que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP que trouxe ampla análise acerca da cobrança do ISS sobre a locação de guindaste, evidenciou-se a necessidade de haver distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer, sendo firmado o entendimento de que seria inconstitucional a incidência do ISS no contexto de locação de bens móveis.

Cabe trazer à baila aspectos levantados pelo MM. Juiz Marco Vinicius dos Santos, no julgamento que analisou a incidência de ISS sobre a locação de guindastes, de forma que se tornou um precedente paradigma da discussão sobre locação de bens móveis junto ao STF:

o que caracteriza a locação é o retorno da coisa locada ao seu dono, de modo que o serviço que fora prestado pertence àquele que efetivou o pagamento, não sendo, portanto, passível de restituição. Ademais, colocação diversa, confundindo o arrendamento de coisa (*locatio conductio rei*) e prestação de serviço (*locatio conductio operarum*) implicaria na modificação da estrutura do conceito de locação de coisa, consoante estatuído no Direito Civil, cumprindo observar a respeito do artigo 110 do Código Tributário Nacional: “a lei Tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias⁶⁴

No âmbito do STF, o Ministro Marco Aurélio, fundamentou seu voto no viés constitucional e na nomenclatura do ISS, sendo inferido que serviço seria enquadrado em atividades que envolvam diretamente o esforço humano, considerando o próprio fato gerador do tributo. Diante disso, o Ministro afastou do campo de incidência do ISS a locação do bem

⁶³GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos Unilaterais**, v. 2. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 84.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 out. 2000. DJ, 25 maio 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em 24 de fev. de 2023.

móvel, posto que classificou a situação supracitada como uma obrigação de dar, voltada para a entrega do bem locado, não existindo a atividade pessoal do locador para ser catalogado como serviço.

Convergente ao voto acima, o Ministro Celso de Mello trouxe em seu voto que a própria Carta Constitucional apresenta limite quanto ao campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, abarcando fatos jurídicos enquadrados como serviço, ou seja, aqueles vinculados a uma obrigação de fazer, não sendo possível abarcar a locação de bens móveis, de forma que para que seja possível admitir, seria necessário alterar as balizas de competência tributária com o fito de incluir o aspecto de locação de bens móveis no campo de incidência do ISS, o que mostra como algo arbitrário.

Outrossim, ao ser apontada a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre serviço de qualquer sobre a locação de bens móveis, depara-se com uma quebra de paradigma consolidado nas Cortes superiores, servindo como precedente para a edição da Súmula Vinculante n. 31, nos seguintes termos: Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”⁶⁵

Aos que apontam para a inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis, alarga a aplicabilidade ao *streaming*, visto que no contexto em que fora elaborada a súmula, abrangeu os filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames, uma versão “mais tradicional” do que existe nas atuais plataformas de *streaming*.

Por um outro lado, a partir do Julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, possuindo como relator o Ministro Luiz Fux, foi firmado o entendimento contrário ao consolidado à Súmula vinculante n. 31, posto que houve ampliação da interpretação de serviço, não se vinculando aos termos do Direito Privado, de modo que para a interpretação tributária o serviço seria voltado ao conjunto de atividades imateriais prestadas de maneira habitual e voltada para o lucro, associando-se ou não à entrega de bens.⁶⁶

Em face o exposto, depreende-se que em decisões mais recentes, a Suprema Corte vem adotando uma ampliação interpretativa acerca do conceito de prestação de serviços, abarcando os casos que envolvem obrigações mistas ou complexas, ou seja, aquelas em que há tanto a obrigações de fazer, como as de dar. A exemplo disso foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, sustentando a

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Brasília, DF, 17 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em 22 nov. 2023.

⁶⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, DJe-86 25/04/2017.

possibilidade de incidência do ISS sobre os contratos de franquia, uma vez que este modelo de negócio prevê tanto obrigações de dar, como de fazer e, portanto, “envolve muito mais do que apenas uma cessão de marca, envolve diversas formas de prestação de diferentes serviços”⁶⁷

4.5 Proposta de um IVA brasileiro

O Imposto sobre valor agregado – IVA, visa estabelecer uma tributação por meio de um único imposto, abarcando aqueles associados ao consumo, realidade presente em inúmeros países na atualidade. Além disso, tem sua origem voltada para um cenário diverso do federalismo fiscal brasileiro e foi inicialmente adotado pela França em 1954 e se estendeu para diversos países da Europa.⁶⁸ Tal modalidade de imposto apresenta cobrança ao longo da cadeia produtiva, isto é, apresenta característica plurifásica, com a característica da não cumulatividade.⁶⁹

No Brasil, a Carta Constitucional realizou a repartição de competências tributárias, instituindo uma divisão da tributação sobre o consumo, desaguando em inúmeros embates de competência, fazendo necessária atuação das Cortes Superiores na tentativa de mitigar tais atritos na busca pela arrecadação eficiente e compatível com as balizas constitucionais.

Entretanto, por mais que hajam tais tentativas de mitigação, o que se verifica são novas dinâmicas econômicas e fiscais com a crescente digitalização da economia, demandando novos posicionamentos, capazes de abarcar as complexidades dos novos cenários frutos da Era digital.

Nessa perspectiva, cumpre mencionar as tentativas de reformas do Sistema Tributário brasileiro, visando mitigar tais problemas. Dentre tais tentativas, formulada a partir do projeto de Reforma do Sistema Tributário pelo Centro de Cidadania Fiscal a PEC 45/2019, a proposta de emenda apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi, buscando a simplificação e a realização da unificação do tributo sobre o consumo, denominado Imposto sobre operação com bens e serviços – IBS, abarcando uma ampla gama de serviços e bens, inclusive intangíveis, de forma que seriam extintos os cinco tributos IPI; ICMS; ISS; PIS e COFINS.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ. Brasília, DF, 07 ago. 1987.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em 10 mar. 2023.

⁶⁸ CALIENDO, Paulo. **Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil.** Faria, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da; Monteiro, Alexandre (Org.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

⁶⁹ Idem, *Ibidem*, p. 796.

Visando manter a consonância com o modelo federativo e a autonomia dos entes, a proposta visa manter a legislação uniforme, havendo um recolhimento de maneira centralizada, permitindo a fixação de alíquotas por parte de cada ente federativo. Para consolidar tal perspectiva, o projeto visa realizar uma compatibilização com a alíquota percebida pelo contribuinte, para que resulte a soma das alíquotas federal, estadual e municipal. E no âmbito das transações interestaduais e intermunicipais, haja a aplicação da alíquota correspondente ao Estado e do Município de destino.

Trazendo para viés prático, tal modalidade será baseada em três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal, reguladas com a fito de recompor a receita dos tributos ora substituídos pelo IBS. Nessa toada, as alíquotas referenciais seriam de atribuição do Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Desse modo, no âmbito da União, a alíquota de referência do IBS seria voltada para repor a receita correspondente ao PIS, COFINS E IPI, ressaltando o desconto do ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; Já no âmbito dos estado a alíquota de referência seria voltada para repor a receita oriunda do ICMS do conjunto dos Estados; e no âmbito dos Municípios estaria pautado na reposição da receita do ISS do conjunto dos municípios do país.⁷⁰

Cita-se, ainda, que com a instituição do IBS não haveria possibilidade de fixação de diferentes alíquotas levando em consideração o bem ou serviço, como é realizado no espectro do ICMS, por exemplo. Outrossim, o recebimento da receita do IBS contemplaria os estados e municípios destinatários da transação.

Nota-se, que os parâmetros apresentados na proposta de emenda apresentam certa divergência com os aspectos dos tributos que visa substituir. A exemplo disso é ao verificar o caso do ICMS, de modo que na atual sistemática, a receita é dividida entre o estado de origem e o estado de destino, conforme ditames do Art. 155, § 2º, da CRFB. No âmbito do ISS, o imposto é arrecado no local de estabelecimento do prestador de serviço, ressalvadas as exceções presentes no Art. 3º, da LC 116.

O projeto de emenda apresenta um lapso temporal para a transição durante 10 anos, de modo que os dois primeiros anos iriam servir como experimento para análise aprofundada diante dos ajustes necessários para se evitar perdas na arrecadação e buscar a eficiência e equilíbrio no sistema adotado.

⁷⁰ BRASIL, **PEC 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E365C9C71B04876886663815FFA7487A.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 13 de mar. 2023.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro⁷¹ a criação do IBS possuiria como escopo principal a busca por simplificação na gestão fiscal empresarial, de modo que ao unificar os tributos, geraria a problemática da ausência de seletividade, afetando o próprio princípio da capacidade contributiva. O autor aponta, também, para a violação do pacto federativo, posto que há uma retração no que se refere à autonomia dos Entes federados, já que estariam limitados apenas a fixação de “subalíquotas”.

Além disso, analisando tais aspectos no contexto das plataformas de *streaming* percebe-se que os reflexos giram em torno da perda do objeto nos debates acerca da natureza do *streaming*, posto que cessariam as análises acerca de sua natureza, se deveria ser enquadrada como mercadoria, serviço ou cessão de direito, já que o projeto se pauta na unificação, sendo, portanto, abarcado pelo IBS.⁷²

Outro aspecto relevante a ser vislumbrado é que o projeto de emenda importado do modelo europeu, também vem apresentando problemáticas na realidade da digitalização da economia no cenário internacional, podendo ser considerado obsoleto, sendo incapaz de enfrentar as problemáticas surgidas na Economia digital.⁷³

Nessa linha, o âmbito internacional, especificamente na Comunidade Europeia, ao se deparar com as novas problemáticas que vêm surgindo ao longo das transformações das transações econômicas, vem realizando debates acerca da instituição de um imposto voltado para receitas oriundas de atividades digitais, sendo elaborado em 2018 a proposta denominada *Digital Service Tax*. A proposta citada, volta-se para a busca instituição de um imposto que incidiria sobre receitas mundiais anuais acima de determinados patamares, de modo que o patamar mínimo da receita seria aferido no território da União Europeia.⁷⁴

Por fim, destaca-se que, até a finalização do presente trabalho ainda não houve a Criação da Comissão Especial para elaboração do parecer, após apreciação da Comissão de Constituição de Justiça, evidenciando que ainda existe um longo caminho a ser percorrido e detalhado para que possa visualizar soluções capazes de abarcar as complexidades envolvidas na temática em tela e alinhadas à realidade brasileira.

⁷¹LODI, Ricardo. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplificaefeitos-regressivos>. Acesso em: 11 de mar. 2023.

⁷²CONCA, Gabriela. **Reforma Tributária: design normativo do novo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/reforma-tributaria-design-normativoibs.pdf>. Acesso em: 12 de mar. de 2023.

⁷³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. In MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 841

⁷⁴ EU TAXATION CUSTOMS - **Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 13 de fev. de 2023.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa desenvolvida observou o avanço das novas tecnologias, dentre elas, as plataformas de *streaming*, fruto da digitalização da economia e do processo de globalização que veio acompanhado de desafios no contexto da modernidade líquida, associada à incerteza e fluidez das relações, conforme analisado por Zygmunt Bauman. Tal realidade marcada pela volatilidade dos laços sociais e econômicos, trouxe consigo inúmeras mudanças nas formas de consumo, entre elas, a forma de disponibilização de mídias audiovisuais, evidenciando a necessidade de serem estabelecidos novos paradigmas acerca dessa recente realidade.

Ao se deparar com as transformações no corpo social e nas relações jurídicas, apontou-se para a imprescindibilidade de adequação do Direito como fenômeno social às novas dinâmicas afloradas na sociedade, seja ela em seu aspecto normativo, seja no aspecto sociocultural. Nesse interim, foi percebida uma incongruência entre a presente regulamentação jurídica e a realidade trazida pelas plataformas de *streaming*, necessitando, dessa forma, de soluções, de fato, eficientes e capazes de corrigir as presentes lacunas.

No que diz respeito ao funcionamento das plataformas de *streaming*, destacou-se que tais suportes de mídia funcionam por meio transmissão contínua do direito de uso de determinadas obras intelectuais, disponibilizadas aos consumidores que, por meio de uma assinatura recorrente, possuem o acesso temporário às obras, intermediado pela plataforma. Apresentando-se, portanto, como uma disponibilização do direito de uso de obras autorais, de maneira temporária.

Os objetivos do estudo foram alcançados, visto que após a investigação da tributação no âmbito das plataformas de *streaming*, envolvendo discussões referentes à regra-matriz de incidência dos tributos ISS e do ICMS, foi investigada a (in)compatibilidade e a (in)constitucionalidade de incidência tributária do ISS e ICMS no *streaming*, de modo que após a análise da materialidade dos tributos em tela evidenciou-se as incertezas a serem enfrentadas para a tributação efetiva das novas tecnologias.

Entre as dificuldades percorridas ao longo da pesquisa, ressalta-se a complexidade que envolve a tributação das novas ferramentas. Além disso, no que se refere à perspectiva presente na dualidade civilista entre obrigação de dar e de fazer, depara-se com a tendência de incluir as plataformas de *streaming* com uma obrigação de dar, posto que a atividade se pauta no mero fornecimento da chave de acesso aos usuários para que tenham acesso ao conteúdo audiovisual disponível no catálogo do servidor, intermediado por uma assinatura recorrente.

Ademais, foi verificado que as plataformas de *streaming* guardam consigo inúmeras incertezas e insegurança jurídica em face da dificuldade de classificação da natureza jurídico-obrigacional do *streaming*. Atrelada às complexidades aferidas, foi constatado a incongruência do Sistema Tributário Nacional com as novas tecnologias, deparando-se com a crescente guerra fiscal, envolvendo o embate entre o impostos de competência estadual – ICMS e o de competência municipal – ISS.

Com isso, foi possível constatar que a relação entre os aplicativos de *streaming* e seus consumidores não poderia ser considerada hipótese de incidência do ICMS na vertente das operações de circulação de mercadorias, conforme constatado pela doutrina e jurisprudência analisada. Tal aspecto se consolida visto que por mais que se amplie o conceito de mercadoria, abarcando os bens intangíveis, o *streaming*, ainda não poderia constituir como fato gerador do ICMS, pelo fato de não restar configurada a sua circulação, já que não há armazenamento no dispositivo, ou seja, em nenhum momento o consumidor passa a ser proprietário do bem

Ademais, o que se infere é uma inconstitucionalidade, isto é, um Convênio regulamentando matéria que cabe à Lei Complementar, deparando-se com uma grave violação ao princípio da legalidade, fora das balizas constitucionais.

No que se refere à possibilidade de incidência do ISS, foi verificado que a controvérsia paira ao que seria definido como serviço, deparando-se com os aspectos levantados no RE nº 116.121-3/SP, vinculando serviço a uma obrigação de fazer. De modo que diante do último entendimento adotado pelo STF e aliado à inclusão expressa da atividade de *streaming* na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, seria oportunizada a incidência do imposto municipal.

Destaca-se, ainda, que aqueles que defendem a incidência da Súmula Vinculante n. 31, fundamentam-se na inconstitucionalidade da cobrança de tributos no contexto de locação de bens móveis, deparando-se com a tentativa de realizar analogia entre as plataformas de *streaming* e as locadoras de DVDs e CDs. Ainda, depara-se com decisões mitigando a Súmula supracitada, caso haja, de fato, a ampliação do conceito de serviço, capaz de abarcar as obrigações de dar em face da complexidade das transações atuais. Nesse sentido, constatada a ampla divergência de entendimentos que vêm sendo aderidos pelos diversos Tribunais, contribuindo ainda mais para insegurança jurídica.

Outrossim constatou-se que o constituinte originário não conseguiu prever a realidade econômica oriunda da digitalização da economia, de modo que as presentes limitações presentes na atribuição de competências tributárias se mostram como obsoletas e incapazes de absorver as complexidades dos novos modelos de transações presentes na economia digital, o que evidencia a necessidade de ser estabelecida interpretação

maleável no que refere à materialidade do tributo, de forma que não estaria restrito às imposições do Direito Privado, voltando-se, desse modo, para utilidade econômica desempenhada pela atividade.

Entretanto, o conflito de competência e a insegurança jurídica gerada pelo cenário apresentado ainda está longe de ser mitigado de forma efetiva. Isso porque torna-se necessária a compreensão de que o sistema jurídico deve ser dinâmico e capaz de adaptar-se às novas realidades, de modo que ajustes, a longo prazo, deverão ser realizados principalmente, visando repensar novas formas de tributar o consumo.

Nessa esteira, objetivando dirimir os conflitos de competência entre os impostos em estudo e evitar que a essa atrativa fonte de receita fique sem tributação, o IBS, no formato de um IVA, resolveria, de certo modo, a dificuldade de uma legislação que não acompanhou as nuances da digitalização da economia, visto que não seria necessário enquadrar o *streaming* em mercadoria ou serviço, isso porque tal imposto incidiria de igual forma sobre qualquer tipo de consumo. Cessando, por um lado, a guerra fiscal entre Estados e Municípios, posto que o IVA tributa o consumo em seu local de destino, sendo redistribuído entre os demais entes.

Ocorre que em tempos em que se discute o pacto federativo justamente para se tentar uma descentralização e conseqüente fortalecimento dos demais entes federativos, direcionar uma importante fonte de receitas para União poderia não trazer efeitos práticos tão oportunos se comparando caso fossem destinados aos municípios, por exemplo.

Nessa toada, ao contrastar com o modelo federativo existente no Brasil em que há uma busca por manutenção da autonomia dos entes federados e o seu conseqüente fortalecimento, aderir a um modelo de unificação dos impostos sobre o consumo poderia representar um embate ao próprio modelo adotado na atribuição de competência, sendo considerado uma mera cópia simplista de um modelo obsoleto europeu sem considerar, de fato, as demandas que vêm surgindo em relação à economia digital e sua tributação

Além disso, depara-se com inúmeros questionamentos por parte da economia digital, devendo ser observadas as diretrizes apresentadas pela OCDE, a fim de uniformizar a cobrança e visando mitigar as dificuldades, de modo que Comunidade Europeia já percorre novos caminhos em face dos desafios não ultrapassados pelo IVA, voltando à solução para uma possível criação de um imposto específico incidente voltado exclusivamente para receitas de “atividades digitais”.

Assim, conclui-se que o presente estudo contribuiu para visualizar que os reflexos ocasionados pela velocidade das transformações na modernidade geraram um descompasso entre a norma estática e as novas relações jurídicas, de modo que continuam apresentando novos desafios não só para Direito, mas, principalmente, para o Poder Judiciário que deve atuar para garantir a segurança jurídica e a resolução dos conflitos de competência aflorados.

REFERÊNCIAS

ABDALLA FILHO, E. M; GARCIA, S. M. A tributação dos serviços de streaming. **Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito**, v. 5, p. 1-21, 2020.

AIRES E SILVA, Vitória; FERREIRA DE PAULA MOI, Fernanda. **Serviços de streaming em matéria tributária e a postura do fisco diante destas novas ferramentas**. In: Federalismo, proteção de minorias e o binômio liberdade-igualdade: Anais do IV Congresso Internacional de Direito Constitucional e Filosofia Política, São Paulo, v. 3, p. 4252-489, 2021.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2821, 23 mar. 2011. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/18734> . Acesso em: 08 de nov.2021.

ALVES, Francielli. **O exercício da competência tributária municipal na delimitação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços**. 2016. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 303.

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

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**, 2ª ed. São Paulo: Saraiba, 2012.

BAUMAN, Zygmunt. **Mal Estar na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Zahar, 1998

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BONOMI, Luana Sbeghen. **O conflito de competência na tributação da tecnologia de streaming**. RDT Atual, n. 47, 2021, p. 368-3920.

BRAGA, Gabriella. **ISS X ICMS: casos polêmicos envolvendo a incidência desses impostos sobre serviços prestados com oferecimento de mercadoria e serviços de comunicação à luz do entendimento jurisprudencial**. 2017. TCC (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, DJe-86 25/04/2017.

BRASIL. Conselho Nacional da Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. 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. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 20 de jan. de 2023.

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, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 12 de jan. de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: . Acesso em: 01 de fev. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 de dez de 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2021**: Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 4. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 07 de dez de 2022.

BRASIL, **PEC 45/2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E365C9C71B04876886663815FFA7487A.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 13 de mar. 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1559264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: OI Móvel S.A. – incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas. DF, 8 de fevereiro de 2017, Diário de Justiça, DF, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2017. Acesso em: 05 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 30 maio 2006. DJ, 04 ago. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>. Acesso em: 20 jan. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº116.121-3/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de outubro de 2000. Lex: jurisprudência do STF e Tribunais Regionais Federais, Diário de Justiça, Brasília, v. 10, n. 2032-4, p. 669-722, mai. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 24 de fev. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Brasília, DF, 17 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em 22 de nov. de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ**. Brasília, DF, 07 ago. 1987. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em 10 mar. 2023.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. In MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 841.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, p. 83-94, 2019. Disponível em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/76>. Acesso em: 06 jan. de 2023.

CARBONAR, Alberto; MEIRA, Angelotti. Análise de incidência tributária do ICMS sobre operação com softwares via download e streaming. **Revista de direito internacional econômico e tributário RDIET**, Brasília, v. 12, n. 1. P 444-481. jan. jun, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5714>. Acesso em 10 de mar. de 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. 1ª ed. São Paulo: MP, 2005

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 05 de dez. 2022. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>.

CONCA, Gabriela. **Reforma Tributária: design normativo do novo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/reforma-tributaria-design-normativoibs.pdf>. Acesso em: 12 de mar. de 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DIOMAR, Janaina. **A tributação das plataformas digitais de streaming: A (in)constitucionalidade do convênio ICMS nº 106/2017**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/84302/a-tributacao-das-plataformasdigitais-de-streaming-a-in-constitucionalidade-do-convenio-icms-n-106-2017>. Acesso em: 20 de fev. de 2023.

E-COMMERCE BRASIL. **Compra online é preferência de 74% dos consumidores brasileiros**. 15 de março de 2019. Disponível em:

<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/compra-online-preferencia-deconsumidores-brasileiros/>. Acesso em: 10 dez. 2022.

EU TAXATION CUSTUMS - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 13 de fev. de 2023.

FILHO, Eduardo Mamed Abdalla; GARCIA, Silvio Marques. **A tributação dos serviços de streaming**, 2020. Disponível em:

<http://revista.direitofranca.br/index.php/icfdf/article/view/1087/pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. **Da radio ao streaming**. 1 ed. São Paulo: Azougue Editirial, 2016.

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação de serviços**. 2010. Tese (Mestrado em Direito) -Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010. p. 36.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos Unilaterais**, v. 2. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 84.

IZERROUGENE, Bouzid. A economia política do cognitivo. **Revista Economia**, Brasília, v.9, n.2, p. 412, mai/ago 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto lei n. 406**. In, Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 66.

LODI, Ricardo. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplificaefeitos-regressivos>. Acesso em: 11 de mar. 2023.

LOPES, Thiago. **História do cinema**. Disponível em: <https://www.historiadetudo.com/cinema>. Acesso em: 04 dez 2022.

MACEDO, Alberto. **Licenciamento do software e Software as a Ser-vice (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicâncias na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais**. PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELOS, Roberto (Coords.). Tributação de Bens Digitais. FGV-SP. São Paulo, 2017.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil**, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/25782>. Acesso em: 05 de jan. de 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 23.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NETFLIX **.Termos de uso**. Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>. Acesso em: 03. dez. de 2022.

OECD. **The sharing and gig economy: effective taxation of platform sellers**: forum on tax administration, OECD Publishing, and Paris. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em 20 de dez. 2022.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A Regra-Matriz do Direito ao Crédito de ICMS**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, Diego Bianchi de & BOTELHO, Tiago Resende. O Desafio da Tributação do ICMS no Comércio Eletrônico. **Revista Jurídica UNIGRAN**. Dourados, MS, v. 15, n. 30. jul./dez. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre Estados e Municípios**. São Paulo: In House, 2018.

PISTICHELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação na nuvem, conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

RAVACHE, Guilherme. **Brasil é segundo do mundo em streaming; Prime cresce e Disney dispara**. Splash UOL. Disponível em: <https://www.uol.com.br/splash/colunas/guilherme-ravache/2021/08/12/brasil-e-segundo-do-mundo-em-streaming-e-crescimento-do-disney-surpreende.htm>. Acesso em: 01 dez. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12 ed., 2020.

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA DO MEC. **Programa de Formação Continuada em Mídias na Educação**. 2010. Disponível em: http://www.usp.br/nce/midiasnaeducacao/oficina_radio/streaming.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

SILVA, Deivimar da. **O local do recolhimento do ISS**. 2011. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Vale do Rio Doce, Governador Valadares, 2017. p. 27.

SILVA, Leonardo Wener. **Internet foi criada em 1969 com o nome de “Arpanet” nos EUA**. Disponível em:

<https://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>. Acesso em: 20 dez. 2022.

SILVA, Rebecca. **Um ano depois do início da pandemia, plataformas de streaming contabilizam ganhos**. Forbes. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/03/um-ano-depois-do-inicio-da-pandemia-plataformas-de-streaming-contabilizam-ganhos/>. Acesso em: 10 de dez. 2022.

TARGINO, Matheus Mesgrael Soares; DE MEDEIROS, Mariana Caroline Moura. A tributação sobre a tecnologia de streaming à luz da legislação brasileira: conflito de competência entre estados e municípios. **Revista FIDES**, v. 11, n. 1, 16 jul. 2020.

TJSP; **Apelação Cível 1028019-10.2018.8.26.0053**; Relator (a): Ricardo Dip; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 04/12/2019)

TOFFLER, Alvin; ALVIN, Toffler. **The third wave**. New York: Bantam books, 1980, p. 31 e 154.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil**: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ZAMBELLI, Alex. **A history of media streaming and the future of connected TV**. Portal the guardian. Disponível em: <https://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv> Acesso em 10 de dez. de 2022.

ZANELATO FILHO, P. J. **A regra-matriz de incidência do ICMS importação**. ÂNIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades, Curitiba: OPET, Ano VIII, n. 15, jul/dez.