

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

GABRIEL GUIMARÃES MARTINS

TRIBUTAÇÃO DO *CLOUD COMPUTING*: UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA DO STREAMING

SÃO PAULO

2019

GABRIEL GUIMARÃES MARTINS

**TRIBUTAÇÃO DO *CLOUD COMPUTING*: UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA DO STREAMING**

Monografia de conclusão de curso apresentada
ao Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie, como requisito
parcial à conclusão do curso.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Cunha Chimenti

São Paulo - SP

2019

GABRIEL GUIMARÃES MARTINS

TRIBUTAÇÃO DO *CLOUD COMPUTING*: UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA DO STREAMING

Monografia de conclusão de curso apresentada
ao Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie, como requisito
parcial à conclusão do curso.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dedicatória

Dedico esse trabalho à minha avó, que cuidou de mim desde pequeno e continua comigo até hoje. Também aos meus pais, que muito se esforçaram para me dar o melhor tipo de educação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente aos meus pais, que sempre me proporcionaram, com muito esforço, a melhor educação possível.

Segundamente, à minha avó, que sempre esteve comigo e me apoiou em todos os momentos da minha vida.

Aos meus amigos, a todos àqueles que estiveram comigo em todos os momentos da minha vida, seja nas alegrias, seja nas diversidades.

Aos meus professores do colégio, Regiane e Leonardo, que sempre depositaram o maior apoio em mim e acreditaram no meu potencial.

Aos meus primeiros chefes na área tributária, Gabriela Jajah, Carolina Malheiros e Marco Aurelio Vighi, por me apresentarem esse novo universo.

“Pensamento duplo indica a capacidade de ter na mente, ao mesmo tempo, duas opiniões contraditórias e aceitar ambas.”

(George Orwell)

RESUMO

Esse trabalho visa analisar os problemas da tributação dos conteúdos transmitidos via streaming em nosso ordenamento jurídico, uma vez que ocorre conflito de competência entre Estados e Municípios de modo a tentar angariar uma parcela desse mercado em gigante expansão. A lógica do presente trabalho para se chegar a uma conclusão se deu diante da análise de conceitos fundamentais do direito tributário, como o conceito de tributo, competência tributária e explicação da regra-matriz. Passando, assim, para a análise legislativa do ICMS e ISS, trazendo, ao fim algumas hipóteses de solução que já estão presentes no legislativo.

Palavras-chave: CLOUD COMPUTING, STREAMING, OVER THE TOP, ICMS, ISS, CONFLITO DE COMPETENCIA

ABSTRACT

This undergraduate thesis deals to analyze the problem of taxation of streaming in our legal system, since there is a jurisdiction conflict between states and municipalities in order to try to raise a portion of this booming market. The logic of the present work to reach a conclusion came from the analysis of fundamental concepts of tax law, such as the concept of tax, tax competence and explanation of matrix rule. Moving on to the legislative analysis of the ICMS and ISS, bringing to the end some hypotheses of solution that are already present in the legislative power.

Keywords: CLOUD COMPUTING, STREAMING, OVER THE TOP, ICMS, ISS, JURISDICTION CONFLICT

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	P.
NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	
NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO	
O ISS E O STREAMING	
O ICMS E O STREAMING	
POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA O PROBLEMA EM TRÂMITE NAS CASAS LEGISLATIVAS	
CONCLUSÃO	P.
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	P.
ANEXOS	P.

INTRODUÇÃO

A constante propagação e rápida difusão dos meios digitais, trouxe, por consequência, diversas inovações do modo de relacionamento interpessoal e uma série de alterações no comércio, de modo a influenciar, inclusive, os mais diversos ramos da economia ao redor de todo o globo. No entanto, por mais que essas tecnologias vêm surgindo para facilitar as relações e globalizar as informações, trazem, por outro lado, diversos desafios nos mais diversos campos, inclusive, no direito.

Por mais que as inovações vem surgindo para deixar os preços mais baratos, tornar os produtos e informações mais poderosos e de maneira padronizada, é fato que o direito não acompanha e nem estar perto de acompanhar as diversas mudanças no campo da inovação que permeiam a nossa sociedade.

Entre as mais diversas inovações do ramo tecnológico, ramo este que está em crescimento exponencial, está a computação em nuvem. Até alguns anos atrás alguns bens somente eram transferidos por meio de suporte físicos, hoje em dia, sem dificuldades, são transmitidos por meio dos mais diversos dispositivos que comportam mídias, como celulares, tablets, computadores, videogames, smartvs, etc., e tudo isso ocorre graças ao armazenamento das informações a serem transmitidas estarem inseridos em nuvem.

O *streaming*, objeto de análise do presente trabalho, origina-se da palavra “*stream*”, que em tradução livre e literal significa corrente. Estando armazenado em nuvem, trata-se da constante distribuição de dados por meio de pacotes e as informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida. No entanto, o direito brasileiro, como já é de praxe, não conseguiu acompanhar essa nova tecnologia.

O presente trabalho tem por principal objetivo discutir, à luz da legislação vigente, dos princípios e teorias constitucionais, da doutrina e da jurisprudência, se esse tipo de conteúdo disponibilizado via internet trata-se caso de incidência de ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviço) por se tratar de caso de fornecimento de material audiovisual, ou se trata-se de ISS, ou, ainda, se há a necessidade da existência de algum outro tributo. A discussão intensificou-se ainda mais com o advento do Convênio ICMS n.º 106/17 e da inclusão do item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar n.º 116/03.

Para iniciar o estudo, será necessário um primeiro tópico para uma a realização de uma breve explanação quanto aos conceitos técnicos no que concerte às tecnologias, a fim de ter uma melhor visão acerca do objeto da relação jurídica em questão. Ademais, diante da relevância econômica, serão apontados alguns dados de relevância que induziram os entes

federados a discutirem sobre quem seria o capacitado a instituir o tributo sobre o conteúdo transmitido.

Nos seguintes capítulos, voltados estritamente para a discussão do tema relacionando com o direito tributário, serão abordados os conceitos necessários para embasar a discussão, de modo a analisar a (in) constitucionalidade do que vem sendo instituído pelos Estados e Municípios.

Por derradeiro, será analisado o tema à luz do imposto de valor agregado, diante de uma possível instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços no Brasil, vez que a proposta de Reforma Tributária em discussão resolveria todo encaixe causado entre os entes autorizados para tributar.

1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 CONCEITO DE CLOUD COMPUTING (COMPUTAÇÃO DA NUVEM)

É notório e de conhecimento comum que cada vez mais a Internet e os meios digitais estão em constante e rápida evolução, devido a essa constante modificação são encontrados diversos obstáculos pelo percurso. Como não poderia deixar de ser, nesse estudo essa dificuldade aparece, como aparece, também, uma certa cautela em conceituar os assuntos da maneira menos técnica possível, de modo a ser facilmente entendida por todos.

Assim sendo, esse tópico servirá para fornecer apenas os conceitos necessários para a apresentação mais direta possível do presente trabalho, informações que possibilitarão a análise das hipóteses de incidência tributária.

Em termos gerais, o ambiente do *clouding computing* (computação da nuvem) se baseia na rede de servidores que, interligados virtual ou fisicamente, formam um “*um conjunto de recursos com capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na internet*”¹ ou mesmo em redes particulares.

Ainda, para ilustrar melhor o conceito de modo a apresentá-lo de maneira que demonstre suas vantagens: “A computação em nuvem é um conjunto de serviços de rede, que proporciona escalabilidade, qualidade de serviço, infra-estrutura barata de computação sob demanda, que pode ser acessado de uma forma simples”. (ARMBRUST e t al, 2009)².

Para Fuhr e Escalante, a definição de *cloud computing* pode ser definida da seguinte forma:

Como um novo estilo de computação em que os recursos dinamicamente escaláveis e muitas vezes virtualizados são fornecidos como serviços através da Internet. Computação em nuvem se tornou uma tendência tecnológica significativa, e muitos especialistas esperam que a computação em nuvem irá reformular a tecnologia da informação (TI) os processos e o mercado de TI. Com a tecnologia de computação em nuvem, os usuários usam uma variedade de dispositivos, incluindo PCs, laptops, smartphones e PDAs para acessar programas, armazenamento e aplicação de

¹ TAURION, Cezar. Cloud Computing: Computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia. Rio de Janeiro: Brasport, 2009. p. 2.

² ARMBRUST, Michael et al. Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing. Berkeley, Feb. 2009. Disponível em: <http://www.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.html>

desenvolvimento de plataformas pela Internet, através de serviços oferecidos por provedores de computação em nuvem.³

Por mais que o termo “computação em nuvem” seja muito comum atualmente, essas aplicações também já foram chamadas em vários pontos como “infoware”, “computação sob demanda” ou “computação difusa”.⁴ Tais nomenclaturas foram ultrapassadas, até que no ano de 1997 o professor de sistema de informação, Remnath Chellappa, em uma palestra acadêmica utilizou o termo que conhecemos pela primeira vez. De acordo com o professor, o termo foi inspirado no símbolo da internet, uma vez que “nuvem” é algo que está no ar, assim como todo sistema de informações disponibilizados na rede.⁵

Ou seja, é evidente que a computação em nuvem é uma evolução natural das constantes inovações tecnológicas, e essa constante evolução conduz a um novo modelo de negócios digitais. Com essa evolução, uma empresa, por exemplo, pode passar a contratar servidores em nuvem para hospedagem de seus arquivos ou para a realização de algum trabalho específico, ou ainda disponibilizar sua própria rede para que terceiros a utilizem em forma de nuvem.

1.1.2 Modalidades de *Cloud Computing*

No entanto, para melhor entendimento do funcionamento dos sistemas de computação em nuvem, é necessária a distinção entre as mais diversas modalidades a fim de enquadrar o tema principal deste trabalho em alguma delas para, assim, começar o desenvolvimento da problemática central que norteará os rumos da presente monografia.

De acordo com a definição da Microsoft acerca do tema, há 3 tipos principais de computação em nuvem: infraestrutura como serviço (IaaS), plataforma como serviço (PaaS) e software como serviço (SaaS).⁶

O primeiro tipo, infraestrutura como serviço, de acordo com a revista Infoworld/EUA:

³ FURHT, Borko; ESCALANTE, Armando. Handbook Of Cloud Computing. Springer, 2010

⁴ ROCHA, Sergio André. CASTRO, Diana Prado Rodrigues. Plano de Ação 1 do Beps e as Diretrizes Gerais da OCDE, Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

⁵ IBM, História da computação em nuvem: como surgiu a cloud computing? Disponível em: <<https://www.ipm.com.br/blog/historia-da-computacao-em-nuvem-como-surgiu-a-cloud-computing/>> Acesso em: 23.out.2019

Trata-se de data center como serviço ou a capacidade de acessar recursos de computação remotamente. Em essência você aluga um servidor físico, que pode usar como lhe convier. Para fins práticos, ele é o seu data center ou, pelo menos, parte de um data center. A diferença desta abordagem em relação a computação em nuvem principal é que, em vez de usar uma interface e um serviço mensurado, você tem acesso à máquina inteira e ao software que está nesta máquina. É menos “empacotada” e mais do tipo hospedagem.⁷

Já o segundo tipo, plataforma como serviço, de acordo com Alecrim (2011), “trata-se de um tipo de solução mais amplo para determinadas aplicações, incluindo todos (ou quase todos) os recursos necessários à operação, como armazenamento, banco de dados, escalabilidade (aumento automático da capacidade de armazenamento ou processamento), suporte a linguagens de programação, segurança e assim por diante.”⁸

Por fim, temos a modalidade de “softwares como serviço”, que de maneira geral “são aplicações disponibilizadas aos usuários pela nuvem sem uma prévia licença de uso, sem a necessidade de download para as máquinas dos usuários e acessíveis em tempo real, desde que com conexão à internet. À título de exemplo, estão os programas como Dropbox, Google Drive, Photoshop, Microsoft Office 365, etc.” (ROCHA e CASTRO)⁹

Além dos exemplos citados acima, os serviços de Streaming também se encaixam no chamado SaaS, como o Netflix, Amazon Prime, Hulu, Crackle, Spotify, Signashop, dentro outros diversos programas.

1.2 A DEFINIÇÃO DE STREAMING

Após as diferenciações dos tipos de *cloud computing*, é necessário definir o termo “*streaming*” para a continuação da presente monografia. É evidente que os avanços

⁶ MICROSOFT AZZURE, **Quais são os diferentes tipos de serviços de computação em nuvem?**, Disponível em <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/types-of-blue-computing/>> Acesso em: 23.out.2019

⁷ INFOWORLD/EUA (2010). 11 categorias de cloud computing. Disponível em <http://computerworld.uol.com.br/tecnologia/2010/03/03/11-categorias-de-cloudcomputing/>. Acesso em: 23.out.2019

⁸ Alecrim, E. (2011). O que é cloud computing (computação em nuvem)? Disponível em <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php/>. Acesso em:21.out.2019.

⁹ ROCHA, Sandro André. CASTRO, Diana Rodrigues Padro de Castro. Plano de Ação 1 do Beps e as Diretrizes Gerais do OCDE. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

tecnológicos são cada vez mais rápidos e são atualizados/atualizáveis de maneira cada vez mais fluida.

Historicamente falando, as mídias de áudio/vídeo estão cada vez mais passando de bens físicos e corpóreos para bens digitais. Fazendo uma “linha evolutiva”, há 20 anos atrás, por exemplo, as mídias de vídeo eram transmitidas em fitas VHS, sendo logo depois substituídas pelos DVD’S, logo após para os Blue-rays e atualmente pelos serviços de streaming. De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Intermídia Brasil, entre abril e novembro de 2016, o número de assinaturas de serviços de *streaming* no país cresceu de 19% para 40%, sendo que o Netflix aparece no topo dessas assinaturas com 59% e em seguida aparece o Spotify com 24%.¹⁰ Essa expansão das mídias digitais está cada vez mais ultrapassando em larga escala as mídias físicas.

O termo “stream” de acordo com o dicionário Cambridge¹¹, significa corrente, fortalecendo a ideia de uma constante troca de informações, aumento cada vez mais o fluxo de dados e dos conteúdos multimídia. Utilizando uma definição mais técnica, de acordo Betina Treiger Grupenmacher essa tecnologia pode ser definida como:

O streaming é um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. As informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida. O download dos conteúdos de áudio e vídeo ocorre por meio do streaming, que é assim denominado por funcionar como uma —correntel que atua como veículo entre o servidor e o usuário. Tal transmissão ocorre, regularmente, em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral [...]¹²

Desta forma, enquanto o download é fundado na transferência de titularidade do arquivo, no streaming essa transferência não ocorre. Enquanto as mídias são reproduzidas, o que foi visto nos segundo anteriores são apagados constantemente e o que será reproduzido posteriormente vai sendo baixado, de forma a ocorrer diversos downloads até a reprodução completa da mídia, para assim, excluindo-a, assim, da nuvem. Caso o usuário queira assistir

¹⁰ PEREIRA, A. Felipe. **Dobra o número dos usuários de streaming no brasil**. [S. l.], 23 nov. 2016. Disponível em: <<https://agenciaibr.com.br/dobra-o-numero-de-usuarios-de-servicos-de-streaming-no-brasil/>>. Acesso em: 23 out. 2019.

¹¹ CAMBRIDGE DICTIONARY, < <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/>> Acesso em: 23 out 2019

¹² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018

novamente ao episódio de uma série, ou ouvir novamente a música, o mesmo processo se repetirá.

De forma um pouco mais técnica, a mídia é codificada de modo a ser dividido em diversas partes minúsculas, que são transferidas de maneira sequencial, sendo criado um “buffer”¹³ no aparelho receptor hospedado na rede de computadores (internet) para armazenamento temporário das informações. Quando a mídia é inteiramente preenchida inicia-se a transmissão com a reprodução dos dados. As informações ficam disponíveis para o usuário visualizar ou ouvir à medida que o ficheiro é recebido, armazenado temporariamente e decodificado¹⁴. Caso a conexão da internet caia nesse período, a mídia continuará até onde o “buffer” armazenou as informações e após, retornará para seu status inicial.

Após explicar o termo streaming, é necessário explicar o conceito de “over the top”, local onde estão inseridas as atividades do streaming.

1.2.1 Definição e conceito de over the top

Serviços Over the Top, conhecidos como OTT's, de acordo com Oona Castro, são operados na camada da internet em que os usuários produzem, trocam e acessam informações.

¹⁵ Usualmente, trata-se da disponibilidade de conteúdos de som e imagem por meio da rede mundial de computadores, sendo que a contratação dos serviços não se dá mediante um intermediário, sendo o contrato feito diretamente entre usuário e a plataforma que disponibiliza o serviço.

Caracterizado pelo seu baixo custo e pela facilidade de acesso pela internet, seja por computadores, smartphones, smartvts e até mesmo videogames, os serviços over the top vem crescendo exponencialmente, de modo a comprometer os serviços das empresas de telefonia e das TV's por assinatura.

¹³ Um buffer é uma pequena área de memória ultrarrápida usada para melhorar a velocidade de acesso a um determinado dispositivo

¹⁴ APOSTOLOPOULOS, John G.; Wai-tian Tan, Susie J. Wee. Video Streaming: Concepts, Algorithms, and Systems. Net. Palo Alto. Set. 2002. HP Labs. Disponível em: Acesso em: 24.out.2019

¹⁵ CASTRO, Oona. **Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação**. [S. l.], junho 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 21 out. 2019.

De acordo com Macedo ¹⁶, a expressão *over the top* se originou “de um jargão do setor de TV via internet, porque, visualmente, seu decodificador tinha a aparência de uma caixinha que quase sempre ficava em cima dos televisores.

Nesse contexto, o BEREC (*Body of European Regulators for Electronic Communications*), órgão regulamentador das comunicações eletrônicas da União Europeia, em um documento emitido para tratar sobre os Serviços Over The Top, “conteúdo, serviço ou aplicação que é provido pelo usuário final da Internet pública.”¹⁷ Ainda, de acordo com o documento, seriam exemplos dos serviços de serviços OTT: serviços de voz providos em internet, ferramentas de busca, serviços de hospedagem, conteúdo de vídeo e multimídia, etc.

Dentro dessa definição, há o que é chamado de VOD ou *videos on demand* onde o usuário, assinante ou não da plataforma, escolhe o que irá assistir, como por exemplo a plataforma da Rede Globo denominada Globo Play, ou até mesmo os vídeos do Youtube, ou ainda, as transmissões online realizadas pelo Canal Esporte Interativo. Apesar de apresentarem características diferentes, todos os exemplos supra tratam de conteúdos distribuídos na nuvem, se enquadrando no conceito de streaming.

1.2.2 A relevância econômica do mercado de Streaming

Conforme já dito anteriormente, no Brasil, o crescimento do conteúdo transmitido via streaming vem crescendo exponencialmente, e isso é um reflexo do que vem ocorrendo em todo o mundo. Se em um passado recente era comum o acúmulo de CD'S personalizados pelas pessoas em seus porta cds, hoje em dia esses mesmos cds personalizados estão nos smartphones e tablets, de maneira mais rápida, prática e barata, uma vez que não há necessidade de comprar mídias físicas para as músicas serem gravadas, está tudo ali em um único clique. A mesma relação se dá com filmes, que devido ao alto custo, muitas pessoas acabavam recorrendo à pirataria para poder usufruir desse tipo de distração, hoje está tudo na

¹⁶ MACEDO, Alberto. Tributação das atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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, p. 514

¹⁷ Content, a service or an application that is provided to the end user over the public Internet. BEREC. BEREC Report on OTT services. Acesso em: https://berec.europa.eu/eng/document_register/subject_matter/berec/reports/5751-berec-report-on-ott-services. Disponível em: 30 jun. 2019

palma das mãos em diversas plataformas, 24 horas por dia, 7 dias por semana, em qualquer lugar onde há conexão de internet.

O modelo de negócio desenvolvido pela indústria é tão evoluído e ao mesmo tempo de simples entendimento: enquanto o usuário paga um valor consideravelmente baixo levando em consideração o tipo de acesso que terá. O acesso a filmes, séries, programas de televisão e músicas com os valores bem acessíveis¹⁸ e de forma ilimitada, acarretou uma consequente diminuição do download do conteúdo pirata. A IP Awareness Foundation¹⁹, em uma pesquisa realizada na Austrália, entre 2014 e 2015, o consumo de pirataria diminuiu de 29% para 25% dos usuários.

Outro estudo realizado no Reino Unido em 2016 pela Kantar Media²⁰, trouxe que no ano de 2015 cerca de 80% da população britânica disse não realizar mais download de músicas de forma ilegal, utilizando dos serviços de streaming como Spotify.

Apesar de os dados apontarem que os serviços de streaming de música apresentam grandes prejuízos devido aos altos valores pagos às gravadoras, não há dúvidas de que este mercado causou uma queda abrupta no mercado de mídias físicas.²¹

No Brasil, no ano de 2018, a Netflix, com seus quase 8 milhões de assinantes, faturou 1,4 bilhões de reais, quase 50% a mais do que o lucro da rede de televisão do SBT. Comparando com as empresas de Tv por assinatura, a Netflix já ultrapassou a muito tempo o número de assinantes da Sky, que em 2018 possuía 5,4 milhões de assinantes e já se aproxima da maior empresa do ramo, a Claro Net, que atualmente possui 8,7 milhões de assinantes.²²

O mercado de tv por assinatura citado no parágrafo anterior, por sua vez, está em constante queda. O Brasil, em abril de 2019, registrou 17,07 milhões de assinantes, de acordo com os dados divulgados pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel). Levando em consideração com o ápice das assinaturas no país, em 2014 atingimos 20 milhões de

¹⁸ Para fins de apuração, o plano básico da Netflix está em R\$ 21,90, enquanto a Amazon Prime, sua principal concorrente possui um plano no valor de R\$ 9,00. O Spotify, por sua vez, possui um pacote para estudantes no valor de R\$ 8,90. Todas as informações dos valores foram retiradas dos respectivos sites e são baseados nos valores vigentes no ano de 2019.

¹⁹ A IP Awareness Foundation é uma fonte independente de pesquisas da Austrália que tem como objetivo realizar pesquisas independentes sobre as atitudes e ações dos australianos em relação à questão do roubo de conteúdo ilegal de filmes e programas de televisão

²⁰ HIGA, Caio. Finja surpresa: estudo conclui que serviços de streaming reduzem pirataria: A gente já sabia (o Capitão Óbvio também): serviços como Spotify e Netflix estão tomando o lugar do P2P. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/198024/streaming-reducao-pirataria-spotify-netflix/>. Acesso em: 24 out. 2019.

²¹ EPOCA NEGOCIOS ONLINE. A indústria do CD não morreu, está se transformando. [S. l.], 25 fev. 2018. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Tecnologia/noticia/2018/02/industria-do-cd-nao-morreu-esta-se-transformando.html>. Acesso em: 22 out. 2019.

²² FELTRIN, Ricardo (ed.). No Brasil, Netflix fatura R\$ 1,4 bi, tem 50 funcionários e nenhum chefe. [S. l.], 26 dez. 2018. Disponível em: <https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2018/12/26/no-brasil-netflix-fatura-r-14-bi-tem-50-funcionarios-e-nenhum-chefe.htm>. Acesso em: 23 out. 2019.

assinantes, ou seja, houve significativa baixa no período de 5 anos.²³ De acordo com o jornal online Tela Viva, houve uma baixa de 5% das assinaturas de televisão a cabo nos últimos doze meses no país.²⁴

Esse fenômeno de queda abrupta de assinantes de serviços de televisão a cabo recebeu, nos Estados Unidos, o nome de “cord-cutting”. A evolução foi tão astronômica que houve uma evolução desse conceito para o “cord nervers”, que são aqueles usuários que nunca utilizaram a televisão a cabo, porém, são assinantes de diversos serviços de dados em nuvem que permitem o acesso à conteúdo de entretenimento digital.²⁵

Outro fator que causa impacto direto dos serviços de streaming na economia esta no fato de haver diversas plataformas bem específicas para públicos estritamente selecionados, como é o caso da Crunchyroll, especializada em animes (animações japonesas); Viki, especializado em tudo que seja cultura oriental, como programas japoneses, coreanos, chineses; SnagFilms, que disponibiliza diversos documentários e produções independentes; Spuul, que é especializado em produções indianas; Oldflix, streaming nacional especializado em filmes cults, entre outros.²⁶²⁷

No entanto, as mais diversas inovações tecnológicas, por mais que apareçam para facilitar a troca de informações tornando o serviço mais rápido, prático e barato, sofrem com a falta de regulamentação e normatização em nosso ordenamento jurídico, e não é diferente com o que acontece com o streaming. Com a constante expansão desse mercado digital, vem ocorrendo disputa na arrecadação dos impostos que permeiam o conteúdo entre os estados e municípios, aparecendo, por muitas vezes inclusive, a União para conseguir uma pequena parcela e aumentar sua arrecadação. Tal disputa, por vezes, acarreta uma bitributação, vedada em nosso ordenamento jurídico. É o que será descrito no tópico a seguir.

²³ PADIGLIONE, Cristina. Com nova queda, TV paga encosta nos 17 milhões de assinantes. [S. l.], 30 maio 2019. Disponível em: <https://telepadi.folha.uol.com.br/com-nova-queda-de-clientes-tv-paga-encosta-nos-17-milhoes-de-assinantes/>. Acesso em: 21 out. 2019.

²⁴ POSSEBON, Samuel. TV paga segue em queda em abril; Claro TV e Net ficam mais próximas. [S. l.], 25 maio 2019. Disponível em: https://telaviva.com.br/29/05/2019/tv-paga-segue-em-queda-em-abril-claro-tv-e-net-ficam-mais-proximas/?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=PAY-TV+News+-+29%2F05%2F2019+23%3A16. Acesso em: 21 out. 2019.

²⁵ Cord-Cutting. In Disponível em: < <https://en.wikipedia.org/wiki/Cord-cutting>>. Acesso em: 24

²⁶ SALUTES, Bruno. <https://www.androidpit.com.br/servicos-streaming-de-videos>. [S. l.], 2 out. 2019. Disponível em: <https://www.androidpit.com.br/servicos-streaming-de-videos>. Acesso em: 24 out. 2019.

²⁷ ESTADÃO CONTEÚDO. PLATAFORMAS DE STREAMING BRASILEIRAS APOSTAM NA SEGMENTAÇÃO: Serviços apostam em nichos, como terror e cinema antigo, ou oferecem "aluguel" de apenas um filme ou série. [S. l.], 12 maio 2019. Disponível em:

2. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO IMPORTANTES PARA O ESTUDO

2.1 TRIBUTO

Tributo, de acordo com o artigo 3^a do Código Tributário Nacional, “*é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícita, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário²⁸, estrincha esse art. 3º de modo a conceituar cada uma das frases que o compõe. Sob uma linguagem técnica, o autor traz que “prestação pecuniária compulsória” é um comportamento do legislador intrínseco do dever-ser do direito, ou seja, é uma obrigação, a pessoa não pode se eximir de realizar o pagamento.

“Em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir”, aqui, de acordo com o autor, há uma falha gigante do legislador, uma vez que se torna redundante, já que já foi citado anteriormente se trata de uma prestação pecuniária, e pecúnia significa dinheiro.

“Que não constitua sanção de ato ilícito”, significa que o nascimento da obrigação tributária não pode prover de ato ilícito atrelado a uma providência sancionatória. “Instituída em lei”, é o cânone da legalidade, inscrito no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, ninguém é obrigado a fazer ou fazer alguma coisa, se não em virtude da lei, CARVALHO, aqui, traz que “não há que se imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*.”

Por fim, “E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” traz que o administrador, pela lei, é autorizado a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, de modo a aplicar seus próprios critérios subjetivos, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.

Geraldo Ataliba, por sua vez, diz que “a tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual aos cofres públicos”²⁹, logo, é resultado da força do Estado utilizando de seu poder de império, impondo de forma coercitiva a obrigação pecuniária.

Ademais, Sacha Calmon:

<https://revistapegn.globo.com/Negocios/noticia/2019/05/plataformas-de-streaming-brasileiras-apostam-na-segmentacao.html>. Acesso em: 15 out. 2019.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo. 2005. pg. 29

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.³⁰

No entanto, esse poder estatal de instituir tributos deve observar uma série de limites, entre eles o da competência do poder de tributar, que será mais bem explicado no tópico que virá a seguir.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, um tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato lícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em nossa Carta Magna não há qualquer norma que elabora ou institui algum tributo, no entanto cria competências à União, Estados, Municípios e Distrito Federal para instituir e disciplinar os tributos específicos de sua competência, por meio de lei editada por seu Poder Legislativo. Por imperativo constitucional, embasado no princípio da legalidade do art, 150, inciso I ³¹, os tributos devem ser criados obrigatoriamente por Lei Ordinária, devendo estas leis observarem as hipóteses de incidência, os sujeitos da relação jurídica, a base de cálculo e a alíquota. Nas palavras de Dirley da Cunha Junior³²:

O Brasil, portanto, é um Estado Federal, em que a União, os Estados-membros e os Municípios, todos igualmente autônomos, ocupam, juridicamente, o

²⁹ ATALIBA, Geraldo. Direito Constitucional Tributário Positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 223-240, dec. 1966. ISSN 2318-8235. p.230. Acesso em: 23 out 2019

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.p. 34

³¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

³² JÚNIOR, Dirley da Cunha. Curso de Direito Constitucional. 2. Ed. Salvador: Editora Juspodivim, 2008.

mesmo plano hierárquico, devendo, por conseguinte, receber tratamento jurídico-formal isonômico. Em razão disso, essas entidades federadas podem, nos assuntos de suas competências privativas, eleger prioridades, sem que o governo de uma delas possa determinar o que o governo de outra deve fazer ou não fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar. Foi por isso, nunca é demais reiterar, que a Constituição delimitou a competência de cada uma, de modo que as entidades federadas só possam desenvolver suas atividades nos campos que lhe foram reservados. Se assim é, nem a União há de invadir os assuntos de competência privativa dos Estados e Municípios, nem estes poderão intrometer-se em assuntos àquela afetados, sob pena de irremediável inconstitucionalidade.

Para Zelmo Denari ³³, “a competência tributária coloca-se no plano institucional do tributo, mas a outorga é de índole constitucional, pois os entes políticos (União, Estados e Municípios) só podem instituir os tributos discriminados na Constituição”, enquanto a capacidade tributária, discorre o autor, “coloca-se no plano operacional e significa a aptidão para cobrar tributos legalmente instituídos”.

Nesse sentido, leciona Eduardo Sabbag: “A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.³⁴

Nesse sentido, é entendimento de Luciano Amaro, que leciona:

[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos³⁵

³³ DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de Direito Tributário. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp. 171-190.

³⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 339.

Nesse mesmo sentido, ensina Carrazza³⁶:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária [direito de criar o tributo], mas, somente, em capacidade tributária ativa [direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible]. Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos.”

A Constituição Federal atribui à competência tributária aos entes políticos em seus artigos 153 a 156, e outorga a cada qual o poder de instituir e cobrar exações tributárias, devendo cada ente respeitar seu limite. Salienta-se que o ente público que institui o tributo, pode também o majorar, minorá-lo, parcelá-lo. Tal como é o entendimento de Roque Antônio Carrazza, que descreve:

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.³⁷

No entanto, por mais que haja certa autonomia dos entes federativos para atuar em sua jurisdição, deverão ser observados vários limites, observando a exigência de procedimentos específicos para a criação das normas tributárias, e caso não seja observado, terá, por óbvio, que a norma é inconstitucional.

Além disso, há no ordenamento jurídico pátrio a hipótese de a incidência do tributo não ser nenhuma das citadas acima, nesse caso temos a chamada “competência residual”, que

³⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 93.

³⁶ . CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 9. Ed. São 2Paulo: Malheiros, 1997, p. 287.

permite a União, por meio de lei complementar, instituir impostos que não sejam de sua competência.

2.3. CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para examinar a competência tributária como um todo, é necessário explorar minuciosamente suas características. De acordo com o professor Roque Carrazza, há seis características essenciais a serem estudadas, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e, por fim, facultatividade do exercício.³⁸

No entanto, Paulo de Barros Carvalho reduz essas seis características à três, uma vez que analisa o tema de maneira mais severa.

Dos atributos conferidos às pessoas políticas de direito constitucional interno para legislar inauguralmente, acepção pela qual focalizamos, agora, a expressão “competência tributária”, penso que apenas três delas resistiriam a uma crítica mais severa: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade. (BARROS CARVALHO, 2009)³⁹

Ao analisarmos esses conceitos à luz do ordenamento jurídico pátrio, é possível dizer que o significado das próprias características traz o conceito jurídico do termo. Ao admitirmos que a Constituição Federal trouxe uma divisão entre os entes políticos e dividiu entre eles de forma privativa os limites para legislar a matéria tributária, não há que se falar que a competência é delegável e muito menos passível de renúncia, tendo em vista que haveria um conflito de interesses, bem como haveria possibilidade de haver uma lacuna em caso de renúncia. Por fim, não há que se falar em caducidade do texto constitucional, uma vez que este foi feito para perdurar no tempo.

2.4 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEN

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 485.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 339

³⁹ BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. Editora Saraiva, 2009, p. 239

Explicado todo o conceito, ainda de que maneira sucinta, da competência tributária e suas principais características, é de suma importância explicar acerca de duas situações intrínsecas ao que concerne o tema.

Por outro lado, o *bis in idem* é a hipótese de haver a incidência de tributo mais de uma vez pela mesma pessoa jurídica, esta, ao contrário da bitributação é autorizada em nosso direito, desde que seja expressamente autorizado na Constituição Federal.

Nas palavras de Regina Helena da Costa⁴⁰, *bis in idem*:

“[...] o bis in idem é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição. Por exemplo, o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda, como também da contribuição social sobre o lucro - CSSL, ambos os tributos de competência da União. Pois bem. A competência tributária, assim compreendida, há de ser exercida segundo parâmetros constitucionalmente estabelecidos, dentre os quais se destacam os princípios e as imunidades.”

Por mais que já tenha sido dada a explanação acima, importante, ainda traçar uma linha de raciocínio sabiamente explicada por Tavares⁴¹:

No bis in idem o encargo adicional é criado pela mesma pessoa jurídica de direito público interno, o que incorre na *bitributação*, que pressupõe a instituição de um mesmo tributo por pessoas distintas. A nossa ordem jurídica, cumpre advertir, admite o *bis in idem*, desde que observados os princípios basilares aplicados ao caso e, obviamente quando de explícita recepção constitucional.

Aplicando ao caso concreto discutido aqui, o que se pretende evitar é a bitributação que possa ocorrer (e vem ocorrendo), uma vez que tanto Estados, quanto Municípios, estão utilizando de preceitos legais para tributar os conteúdos de streaming disponibilizados em nuvem. Os casos concretos serão discutidos nos futuros capítulos.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 1. Ed. - São Paulo: Saraiva 2009. Pág. 49.

⁴¹ TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. 2005, pág, 44

3. REGRA MATRIZ DA INDICÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra matriz da incidência tributária foi baseada em um conceito de dois membros que o legislador sempre observa ao selecionar os fatos que devem incidir tributos, havendo sempre uma hipótese e sua consequência. Esse resultado foi alcançado, primeiramente, pelo ilustríssimo professor Paulo de Barros Carvalho, que revolucionou ao trazer essa estrutura lógica de modo a acabar com a antiga e ultrapassada “Escola de Glorificação ao Fato Gerador.”⁴²

A hipótese, como descrição exata do mundo real, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os, normativamente em fatos jurídicos. (VILANOVA, 2005). Quanto ao tema, explica sabiamente, Paulo de Barros Carvalho⁴³:

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato; Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo.

A necessidade de analisar um fato em observância a critérios mínimos que constituem uma hipótese e o conseqüente da regra-matriz decorre do princípio constitucional da legalidade tributária, consoante do art. 150 da Constituição Federal. Nesse sentido, é o entendimento de AMARO:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à

⁴² A chamada “Escola de glorificação do fato gerador” ficou conhecida por valorizar sobremaneira o papel do antecedente da norma jurídica tributária, mitigando o papel e a relevância das consequências jurídicas advindas do fato gerador, bem como da relação jurídica dele decorrente.

autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se 'A' irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se 'A' deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.⁴⁴

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios para a identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça (CARVALHO,2009). Assim sendo, tem-se os seguintes critérios identificadores do fato: critério material, critério espacial e o critério temporal.

No livro Teoria da Norma Tributária⁴⁵, o professor Paulo de Barros Carvalho, expõe o seguinte:

[...] emerge o encontro de expressões genérica designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar, ou um simplesmente um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”; “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.

Esse núcleo, ao qual referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)

Explicado, pois, o critério material. Conforme exposto acima, sempre há referências a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionados ao um espaço e a um tempo (critérios materiais e temporais). O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato.⁴⁶ É preciso, no entanto, que o verbo seja pessoal e de predicação incompleta, uma vez que sempre diz respeito a um sujeito de direito que pratica alguma ação, sendo impossível a utilização de verbos das classes dos impessoais

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo. 2005. pg. 181

⁴⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p.134

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária [livro eletrônico], 1998. Acesso em: <<https://books.google.com.br/books?id=x4mwDwAAQBAJ&pg=PT364&lpg=PT364&dq=>>

(como haver), ou aqueles sem sujeito, uma vez que comprometeriam as designações normativas, impossibilitando ou dificultado o alcance dessas.⁴⁷

O critério espacial, por sua vez, delimita o espaço físico que a norma incidirá. De acordo com CARVALHO, “há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos.”. No entanto, há regras que nada mencionam, ficando isso a critério do legislador.

Carvalho traz também três formas compositivas, diretriz que conduz a classificar o gênero tributo em conformidade com o grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: (a) hipótese cujo critério faz menção a determinado local para ocorrência de fato típico, como é o caso do Imposto de Importação; (b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido, como é o caso daqueles que incidem sobre bem imóveis, como o ITR e o IPTU; e (c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares⁴⁸

Por sua vez, o critério temporal é o que delimita o tempo em que a norma ocorrerá. De acordo com CARVALHO, “oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.⁴⁹

Uma norma que não apresentar os critérios temporal e espacial carecerá de sentido deontico. Sem esses critérios, é impossível compreender a mensagem prescritiva (norma jurídica), uma vez que não haveria como identificar quando (critério temporal) e onde (critério espacial) o fato descrito pelo antecedente normativo iria se realizar.⁵⁰

De acordo com QUEIROZ, é preciso, no entanto, “não confundir duas situações distintas com efeitos igualmente diversos.”⁵¹ A primeira situação é a aquela que apresenta um certo enunciado legal que não faz qualquer referencia expressa ao tempo e ao local e realização de um fato, se observado o contexto não for possível extrair os critérios, então pode-se dizer que o enunciado não veiculou norma jurídica (norma com sentido deontico); a segunda hipótese acontece quando há um enunciado legal também sem referência expressa ao

⁴⁶CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo. 2005, pag 191

⁴⁷. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo. 2005 pg 191

⁴⁸ Ibidem. Idem.

⁴⁹ BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. São Paulo. 2005. Pg 295

⁵⁰ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de Queiroz. Curso de Especialização em Direito Tributário Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense. 2006. Rio de Janeiro, pág. 248.

⁵¹ Idem. Ibidem

tempo e ao local de realização do fato, entretanto, pelo contexto, pode-se extrair tais informações de acordo com o contexto em que está inserida, nesse caso há norma tributária, uma vez que preenchidos os requisitos temporal e espacial do antecedente.

As hipóteses de incidência tributária, conforme já explicado anteriormente, precisam de uma consequência legal para sua aplicação. Os critérios para a consequência legal podem ser divididos em dois: critério pessoal e critério quantitativo.

Quanto ao critério pessoal, temos a divisão deste em sujeito ativo e sujeito passivo. Já quanto ao critério quantitativo, este é dividido em base de cálculo e alíquota, sempre observando as hipóteses.

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, é o ente federado que possui competência para exigir o tributo. De acordo com Geraldo Ataliba⁵²:

A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso, não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita. Se lei do estado “x” cria um tributo e não explicita quem será o sujeito ativo das relações obrigacionais concretas que irão nascer, sabe-se que ele (sujeito ativo) será o próprio estado “x”.

Sujeito ativo é, segundo Ataliba, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Em regra geral, a lei não precisa ser expressa quanto à determinação desse sujeito ativo. Se a lei for omissa quanto a isso, estará implícito, não havendo necessidade de ser formulada de maneira clara e explícita (deve-se levar em consideração, nesses casos, a pessoa que formulou a lei que criou a hipótese de incidência, se foi a União, os Estados etc.).

Entretanto, no campo do direito, a maioria dos fundamentos possuem suas ressalvas. Caso a lei queira atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo para outra pessoa não competente para instituí-lo, deverá ser expressa, daí surge a parafiscalidade.⁵³

Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, aquele que tem de pagar o tributo, o devedor. De acordo com Ataliba, “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em

⁵² ATALIBA, Geraldo. Hipóteses da Incidência Tributária. 6ª edição. 2004. Malheiros Editores. São Paulo, pag.84

⁵³ “A parafiscalidade é a delegação dos elementos da capacidade tributária ativa. Enfim, é a permissão pelo ente que retém a competência tributária de atribuir a outro o poder de arrecadar, fiscalizar e administrar os tributos.”
Fonte: Curso intensivo II da Rede de ensino LFG, aula 3ª, Prof. Tatiane Piscitelli, 2º semestre de 2009.

favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.”

Em regra, o sujeito passivo é a pessoa que está em conexão com o aspecto material da hipótese de incidência, é aquele que pratica o verbo. Muitas vezes a lei contém indicação pormenorizada, explícita e precisa – embora conceitual – do sujeito passivo explicando a exegese. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, traz as hipóteses da existência do sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Geraldo Ataliba, citando Cleber Giardino, sabiamente explana em uma série de obras e publicações:

Em princípio, só pode ser posta, pelo legislador, como sujeito das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que- explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como “destinatário da carga tributária”⁵⁴

Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da constituição) ou “quem tenha relação pessoal ou direta” – como diz o art. 121, parágrafo único do CTN, com essa materialidade. Efetivamente, por simples comodidade ou por qualquer outra razão, não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para, discricionária e arbitrariamente, colher outra.⁵⁵

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 144, p. 227-233, jan. 1981. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43385>>. Acesso em: 23 Out. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v144.1981.43385>.

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

De tudo se vê que não é livre o legislador ordinário na escolha dos sujeitos passivos. Pelo contrário, ele é obrigado a colher como tal somente aquela pessoa que realmente corresponda às exigências do aspecto pessoal da hipótese de incidência, tal como determina (pressuposta), em seus contornos essenciais, pelo próprio texto constitucional: o realizador da operação tributável.⁵⁶

O legislador, portanto, deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, aquele cuja capacidade contributiva é manifestada pelo fato imponible. No Brasil, o texto Constitucional, em seu art, 153, § 1º, que obriga tal proceder, de modo a restringir ao legislador o princípio da capacidade contributiva.⁵⁷

Passando à análise dos aspectos quantitativos, temos a alíquota e a base de cálculo. Esse aspecto serve para demonstrar o valor a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, quanto o contribuinte deve pagar ao fisco.

Alíquota, de acordo com o dicionário Michaelis ⁵⁸, é “Percentual com que um certo tributo incide sobre o valor de algo tributado”. De acordo com o professor Paulo de Barros Carvalho⁵⁹:

[...] alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzido o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato tipo. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que sua grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos art. 145, §2º, e 154, I.⁶⁰

A origem etimológica da palavra alíquota é o latim, que quer dizer parte, uma parcela que se contém no todo. De acordo com CARVALHO, é por esse motivo que a doutrina

⁵⁶ GIARDINO, Cleber. Apud. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pag.. 86.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipóteses da Incidência Tributária. 6ª edição. 2004. Malheiros Editores. São Paulo, pag.84

⁵⁸ Dicionário Online disponibilizado em <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/al%C3%ADquota/>

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário. São Paulo, 5ª edição. Pag. 373

⁶⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

considera a alíquota como a quota, a fração, ou a parte que os entes federados tomam para si, do valor mensurável demonstrado no fato jurídico tributável.

Os entes federados possuem certos limites ao fixar as alíquotas, de modo que não podem operar em caráter confiscatório⁶¹. Manipulando os sistemas de alíquotas, podem, inclusive, reduzi-las a zero.

Por fim, há a base de cálculo. Base de cálculo é “o todo da riqueza tributária. Na visão do professor Hugo de Brito Machado⁶²:

é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda.(...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.

Já nas palavras de Luís Cesar Souza de Queiroz:⁶³

⁶¹ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. – STF - ADI 551 / RJ - DJ 14-02-2003 PP-00058.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ... A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. ... STF - ADI-MC 1075 / DF - DJ 24-11-2006 PP-00059.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros editores, 27ª edição, Pag. 154.

⁶³ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Contribuinte. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/308/edicao-1/contribuinte>

Base de cálculo é a grandeza instituída no consequente, que dimensiona quantitativamente a situação de fato (conduta) descrita no critério material do antecedente, pode aparecer: como um valor monetário; ou como certa medida (de capacidade, p. ex. número de litros; de massa)

A base de cálculo é elemento essencial e decisivo para plena e correta definição do tributo. Na verdade, é por meio dela que se pode verificar a consistência e veracidade da situação que gerou o dever de prestação pecuniária.⁶⁴

Resta claro que é através da regra-matriz que se identifica a incidência tributária e se tem o nascimento da obrigação tributária, essa fundamentação trazida nesse tópico será de extrema relevância para a análise do caso concreto em discussão no presente trabalho que será explicado nos próximos tópicos.

4. O ISS E OS CONTEÚDOS DE STREAMING

Aos municípios, de acordo com o art. 156 do texto Constitucional, compete instituir impostos sobre (i) propriedade predial e territorial urbana; (ii) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (iii) — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional no 3, de 1993); (iv) - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.⁶⁵

Para o presente trabalho, cabe definir apenas o imposto trazido no inciso III, o denominado Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). Importante ponto a ser destacado, aqui, é a obrigatória necessidade da existência de lei complementar para instituir tributos.

Uma vez instituído o tributo, foi editada Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003 (LC/116.03), que apresenta uma lista de serviços que são passíveis da cobrança de ISS.

No entanto, por mais que a Lei Complementar traga uma lista de todos os serviços tributáveis, o conceito de “serviço” é amplamente discutido seja por doutrinadores, seja por parte dos tribunais superiores. O STF, em julgamento de 2006, já pacificou que a lista trazida pela LC 116/03 é taxativa, mas que possui interpretação bastante ampla⁶⁶, o que confere ao aplicador do direito certa insegurança jurídica ao se deparar com algumas situações atípicas em sua atividade. Tal posicionamento de que a lista é taxativa, porém de interpretação ampla deve ser entendido à luz do art. 146 da Constituição Federal, no sentido de autorizar o legislador a editar normas gerais em matéria tributária, de forma a regular a ordem jurídica nacional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁶⁴ GONÇALVES. José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais, Malheiros Editores, São Paulo. Pag. 191.

⁶⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 24 de outubro de 2019.

⁶⁶ “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos.” RE 361829, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Outro ponto a ser discutido aqui, é o conceito de “serviço”. Humberto Ávila entende que termo “serviço” só pode se referir a uma obrigação de fazer, devido ao princípio constitucional da reserva legal tributária. Segundo ele, a Lei Maior, ao conceder competência para determinado ente tributar um fato, implicitamente atribui competência a outro ente para tributar fato diverso.⁶⁷

Ainda, assevera Marçal Justen Filho, acerca da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza⁶⁸:

Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer.

No entanto, o ordenamento jurídico possui algumas limitações quando a acepção do termo “serviço”, é o que será explicado no tópico a seguir que tratará sobre a alteração realizada na lista anexa da LC 116/03 que traz a hipótese de incidência.

3.1 A PROBLEMÁTICA ALTERAÇÃO NA LC 116/03

Em decorrência do aumento dos conteúdos over-the-top transmitidos por streaming, a respeito do baixo custo para o usuário, houve a necessidade de se tributar os serviços de

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262.

modo que em 14 de dezembro de 2016 foi aprovada pelo senado a Lei Complementar 157, de modo que esta introduziu importantes alterações na LC 116/03, passando a ser conhecida no meio jurídico como “Reforma do ISS”.⁶⁹

No entanto, apesar das diversas modificações que a Lei Complementar 157 instituiu, para o presente trabalho apenas a inclusão do subitem 1.09 à lista anexa de serviços, que inseriu os contratos de streaming como passíveis de incidência de ISS, transcrevendo:

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a lei n.º 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)

Ocorre que o legislador, no anseio de criar uma norma para regulamentar essa nova tecnologia que está em ascensão, acabou criando uma norma inconstitucional, norma essa que está sendo utilizada pelos municípios para instituir concretamente a cobrança sobre essa inovação. O Município de São Paulo, por exemplo, publicou a Lei 16.757/2007 para passar a cobrar ISS sobre esse tipo de disponibilização de mídia digital.

Conforme já foi explicado por diversas vezes durante a presente monografia, os conteúdos de streaming são disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, uma vez que possuem natureza jurídica de cessão de direitos e a cessões de direito não se equiparam às prestações de serviço, logo, por consequência não deve sofrer a incidência de ISS.⁷⁰

Até o momento do sancionamento da Lei Complementar que incluiu o streaming à lista anexa, não havia a incidência de nenhum tributo em tal serviço no Brasil seja em âmbito federal, em âmbito estadual, ou em âmbito municipal. Fazendo um paralelo com os Estados Unidos, por exemplo, há em Chicago desde 2015, o denominado “imposto Netflix”.⁷¹

Traçando um paralelo, nenhuma das hipóteses de cessão de direitos elencadas na lista de serviços anexa à LC 116/03 poderia ser alvo da incidência de ISS, por que não são obrigações de fazer, ou seja, não se submetem ao conceito constitucional de serviço já

⁶⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo. Ed. RT, 1985

⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 326

⁷⁰ Ibidem. Idem.

⁷¹ 6CITY OF CHICAGO. Department of Finance. Personal Property Tax Ruling #12. Disponível em: <https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/LeaseTaxRuling12-06092015.pdf>. Acesso em 21.set.2019.

explicado em momento anterior.⁷² São exemplos das referidas atividades, os subitens: 1.05⁷³, que alcança as cessões de direitos de uso de programas de computação; 3.02⁷⁴, relativo à cessão de direito de uso de marcas e sinais de propagando; 15.08⁷⁵, que descreve a cessão de contratos de crédito; e o 15.09⁷⁶, quanto à cessão de direitos.

Todos os itens citados acima são provenientes de obrigações de fazer, logo, conforme já mencionado e conforme jurisprudência já sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal:

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

Há, inclusive, a Súmula Vinculante 31, que diz: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.” Ou seja, não há, de forma alguma, como o streaming ser tributado pelo tributo municipal.

⁷² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

⁷³ 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação

⁷⁴ 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propagando

⁷⁵ 15.08 - Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos à abertura de crédito, para quaisquer fins.

⁷⁶ 15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

Com efeito do julgamento supra, a lei tributária infraconstitucional não pode criar conceitos de modo a ampliar a materialidade das hipóteses de incidência dos tributos, com fundamento no artigo 110 do Código Tributário Nacional⁷⁷:

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

Fato é que o texto constitucional não se adequa mais à realidade, devendo ser reformulado para torná-lo compatível ao momento em que vivemos. Se for aprovada a reforma tributária, a introdução de Impostos sobre Bens e Serviços – IBS, de competência estadual, poderá resolver boa parte das perplexidades já existentes, porém isso será mais bem embasado no último capítulo.

Nesse tópico, é de suma importância, ainda, discutir o local de prestação do serviço de disponibilização de conteúdo digital via streaming. Há diversas incertezas que permeiam o tema, sendo frutos da indefinição dos parâmetros fixados na LC 116/03, quais sejam: identificação do estabelecimento prestador, determinação do domicílio do prestador e fixação do local da efetiva prestação. No entanto, quando se trata de serviços de streaming, essa definição está sendo um tormento.

Os provedores que transmitem os conteúdos por meio da internet, geralmente, não estão no Brasil: a Netflix está localizada no Vale do Silício⁷⁸, na Califórnia, e o Spotify está localizado em Estocolmo, na Suécia. Por mais que essas empresas atuem no Brasil, a Netflix, por exemplo, possui apenas 50 funcionários no país, sendo que são apenas no setor de mídia e

⁷⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: . Acesso em 21.out.2019

⁷⁸ De acordo com informações retiradas do site: sbcoaching.com.br/blog/vale-do-silicio-guia-completo/: O Vale do Silício é o maior polo de tecnologia e inovação do mundo. Trata-se de um local em que estão reunidas empresas com grande potencial de crescimento e lucratividade. Ele se localiza no estado da Califórnia, na costa oeste dos Estados Unidos, na região da baía de São Francisco. O vale abrange diversas cidades, como Palo Alto, Mountain View, Berkeley, Santa Clara, Fremont, Cupertino e Stanford. Algumas das empresas de tecnologia mais lucrativas da história, como Facebook e Google, estão inseridas no Vale do Silício. Há várias razões para que empreendedores tenham o sonho de criar um negócio na região. Além de ser o local onde nascem negócios de alto impacto e lucros, o Vale do Silício recebe investimentos de vários países, fomentando o empreendedorismo e a inovação.

no setor jurídico, não havendo ninguém responsável pela manutenção e instalação de servidores.⁷⁹

A fixação do local de prestação (critério espacial da regra-matriz) passa, necessariamente, pelo entendimento de que seja o local de prestação.⁸⁰ Há discussão quanto ao tema, uma vez que há quem entenda que o local de prestação é aquele onde o serviço é realizado, no entanto, parece mais razoável que o local seja aquele em que o contrato de prestação de serviços é realmente exercido, ou seja, no município em que está o tomador dos serviços.⁸¹

Assim sendo, de acordo com GRUPENMACHER⁸²:

[...] tornando-se pro pressuposto que os servidores dos prestadores dos serviços over-the top realizados por meio do streaming estão fora do território nacional, poder-se ia conceber tratar-se de hipótese de importação de serviços à qual se aplicam as regras veiculadas pelos artigos 1^a, § 1^a c/c 6^a, §2^a, inciso I ⁸³, ambos da LC 116/03, sendo devido o imposto ao município tomador do serviço, o qual é responsável pelo recolhimento do tributo.

No entanto, seguindo a linha de pensamento de Grupenmacher, por mais que tal hipótese esteja em consonância com o texto constitucional, é inviável sua adequação ao ordenamento jurídico:

Tal hipótese – que embora observe o comando constitucional de que o serviço é devido no município em que está o tomador do serviço, aquele em que se última a atividade, que pensamos, inclusive, não se tratar de hipótese de importação de serviço, em razão de a relação contratual se tornar perfeita e acabada em território nacional -, em si mesma pode gerar um sem número de incertezas, pois imporá que os tomadores de serviços over-the-top retenha o ISS sobre os pagamentos efetuados às empresas que realizam tal atividade, recolhendo o imposto aos cofres públicos,

⁷⁹ FELTRIN, Ricardo (ed.). No Brasil, Netflix fatura R\$ 1,4 bi, tem 50 funcionários e nenhum chefe. [S. l.], 26 dez. 2018. Disponível em: <https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2018/12/26/no-brasil-netflix-fatura-r-14-bi-tem-50-funcionarios-e-nenhum-chefe.htm>. Acesso em: 23 out. 2019.

⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

⁸¹ Idem. Ibidem,

⁸² Idem. Ibidem

⁸³ §2 Sem prejuízo do disposto no caput e no §1º deste artigo, são responsáveis: 1 – o tomador ou intermediária de serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

que embora constitucional, seria inviável. Como imaginar que aqueles que se valem do streaming para fazer downloads de multimídia retenha o ISS sobre as mensalidades ou anuidades cobradas pelas empresas e efetuem o respectivo recolhimento aos cofres públicos? É de fato inimaginável. A uma, porque não teria o conhecimento bastante para tanto, o que geraria uma evasão fiscal em massa; a duas, porque as empresas que fornecem os conteúdos de vídeo e áudio não aceitariam se submeter à legislação brasileira, a não ser que houvesse tratado internacional nesse sentido, e interromperia o fornecimento dos referidos conteúdos aos usuários que pagassem valor inferior ao cobrado, em razão da dedução antecipada do valor do imposto devido.

Após toda a explanação acima descrita, não resta dúvida que o objeto em discussão aqui não deve ser enquadrado como “serviço”, seja pela natureza da relação jurídica, seja pelo local de prestação efetiva, sendo a LC 116/03 inconstitucional.

Resta, por fim, trazer à tona ao presente trabalho as definições do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços e fazer uma análise da incidência deste à luz da edição do Convênio ICMS 106/2017 que estabeleceu cobrança de ICMS sobre a comercialização de dados por meio da internet.

5. O ICMS E O MERCADO DE STREAMING

O art. 155, II da Constituição Federal dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O referido inciso prescreve, portanto, três hipóteses distintas de incidência para o ICMS: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviço de transporte transmunicipal e (iii) prestação de serviços de comunicação. Por mais que seja haja 3 hipóteses constitucionais da incidência do ICMS citadas no texto constitucional, cabe apenas analisar os incisos I e III, não será abordado o inciso II por não fazer parte do escopo do presente trabalho.

O critério material (conforme explicado no capítulo 3) da primeira hipótese de incidência de ICMS diz respeito a operações de circulação de mercadorias. No entanto, para melhor entendimento do critério, é necessário fundamentar o conceito de circulação:

Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). (...) não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz 'circulação', quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo à transmitida disponibilidade jurídica sobre a mercadoria (destaques dos autores).⁸⁴

Para fins de tributação, é necessário fundamentar, também, o conceito de mercadoria, Paulo de Barros Carvalho sabiamente classifica mercadoria como aquilo que possui finalidade de revenda. Se diferenciando, desse modo do bem móvel, uma vez que apenas a mercadoria possui destinação comercial.

Maria Helena Diniz⁸⁵, por sua vez, define mercadoria como:

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operação, circulação e saída). Revista de Direito Tributário. Ano VII. Jul/dez 1983. Nº 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais.p.104.

Mercadoria. 1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se compra para revender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisas carregadas a bordo para trocar ou vender

Já na visão de Marco Aurélio Greco⁸⁶, definindo o tema de maneira mais atual de modo a inserir meios de comunicação digitais no debate:

O termo ‘mercadoria’ utilizado no Brasil há trinta anos para definir a base de tributação do ICMS, tem sido entendido como significando a ‘coisa móvel objeto de mercancia’, categoria a que o software, segundo alguns, não pertenceria. A noção de ‘coisa móvel’ (materialmente captável, tangível) é muito adequada quando se está perante uma realidade em que o valor é atribuído apenas a objetos materiais formados por átomos

Sobre esse tema, ensina Kyoshi Harada:

O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização, segundo a doutrina tradicional. Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário.⁸⁷

A segunda hipótese a ser discutida é a incidência sobre serviços de comunicação. Com base na teoria civilista, levando em consideração os conceitos de direito privado, tem-se que prestação de serviço é uma obrigação de fazer.⁸⁸ De acordo com o professor Orlando Gomes⁸⁹:

A distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor, porquanto as prestações das coisas supõem certa atividade pessoal do devedor e muitas prestações de fatos exigem dação. Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer,

⁸⁵ DINIZ, Maria Helena Dicionário Jurídico Universitário. 3º ed. 2017. Pag. 256

⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000. p. 82

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 307.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos teóricos e práticos. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.p. 37

⁸⁹ GOMES, Orlando. Obrigações. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.p.48.

ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado. Se assim não fosse, toda obrigação de dar seria de fazer e vice-versa.

Há duas hipóteses para a incidência de ICMS em serviços, em transporte e em comunicação. Por consequência óbvia, apenas a segunda é importante para o presente trabalho. Paulo de Barros Carvalho, mais uma vez sabiamente, explana sobre o conceito de prestação de serviço comunicação em sua obra.

Comunicação, entendida como vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando processo de comunicação. Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional.

Logo, haverá prestação de serviço de comunicação quando houver prestação de serviço e comunicação de forma simultânea, de modo que haverá a prestação de um serviço que viabilize uma relação proveniente de situações que envolvam a comunicação.⁹⁰ Em outras palavras, só haverá a incidência do ICMS em caso de prestação de serviços de comunicação quando “verificar-se uma atividade em que, por força da remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional.”⁹¹

5.1 PROBLEMÁTICA ALTERAÇÃO DO CONVÊNIO 106/2017

A visão de HARADA a cerca do conceito de mercadoria é de extrema relevância para o presente estudo, uma vez que o “streaming” é algo salvo em cloud computing, de modo que

⁹⁰ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.p.752

não se trata de bem corpóreo. Para a incidência de ICMS, é necessário que haja a transferência de titularidade do bem, consequência lógica de uma operação mercantil. Conforme entende Roque Antônio Carraza⁹²:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal ‘operação relativa a circulação de mercadoria’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS. (...).

Nesse ponto, é importante trazer a mudança legislativa trazida pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Em setembro de 2017 a CONFAZ editou o Convênio ICMS 106, que traz, em sua cláusula primeira, a seguinte hipótese de incidência do ICMS:

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

As cláusulas segunda e terceira trazem o seguinte:

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

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

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6 ed. São Paulo Noeses, 2015.p.770

Apenas pela leitura dessas duas cláusulas se extrai que o Convênio é inconstitucional, primeiro pois invade a competência da lei complementar para fixar o local de cumprimento da obrigação (critério espacial da regra matriz) e para determinar o sujeito passivo da relação, contrariando o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “d” da Constituição Federal. O Convênio poderia tratar apenas sobre hipóteses de isenção, benefícios fiscais ou incentivos, sendo expressamente vedado. Ademais, o Convênio atua de forma idêntica à LC 116, ou seja, há um conflito de competências de modo que acarretaria bitributação, sendo que essa não é permitida em nosso ordenamento jurídico pátrio.

No mais, há o argumento de que a realização de download dos conteúdos das plataformas de streaming gera a transferência da titularidade do bem, regra para a incidência do ICMS. No entanto, tal argumento não deve prosperar, uma vez que o conteúdo apenas fica armazenado na conta do usuário enquanto este realiza o pagamento da assinatura, não foi propriamente dito do usuário de maneira definitiva. Caso não pague para utilizar o programa, o conteúdo simplesmente some da nuvem.

É importante citar que a discussão de inconstitucionalidade desse Convênio está em trâmite no Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direita de Inconstitucionalidade 5958. No trâmite do processo, foi proferida medida cautelar de modo a afastar o instituído pelo Convênio, nos seguintes termos:

Despacho: Vistos. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação, objetivando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, e a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para afastar “qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres”. Eis o teor da legislação questionada: Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017: “Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. Cláusula segunda as operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este

⁹² CARRAZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39

convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS. Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada: I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição; II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I; III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território. § 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada. § 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade. 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. Cláusula sexta A pessoa jurídica que der saída do bem ou mercadoria digital na forma de que trata este convênio deverá emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55. Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do sexto mês subsequente ao da sua publicação.” Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: “Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;” A requerente diz ter legitimidade ativa, com base no art. 103, IX, da Constituição

Federal. Entende haver pertinência temática entre a questão de fundo e suas atribuições institucionais. Nessa direção, aduz que: a) um dos seus objetivos é o fomento e o desenvolvimento do setor de tecnologia da informação e comunicação, incluindo o subsetor de software, bem assim a contribuição para a formulação de políticas públicas, com o propósito de fomentar tais atividades em âmbito nacional; b) as normas questionadas tratam da incidência do ICMS sobre softwares. Informa que seu quadro associativo reúne sessenta e dois grupos empresariais, que abarcam trezentas e sessenta e seis empresas, com sedes em dez unidades da federação. Aponta a possibilidade do controle de constitucionalidade em face do convênio combatido, tendo em vista o caráter normativo geral, impessoal e abstrato. Argumenta não ser aplicável ao caso o entendimento proferido no RE nº 176.626/SP, pois a diferenciação entre software de prateleira e customizável não seria adequada do ponto de vista legislativo nem seria mais suficiente para solucionar novos desafios surgidos do desenvolvimento tecnológico. Quanto à ADI nº 1.945/MT, assinala estar ela pendente de julgamento definitivo, não sendo conhecidos “os votos (quanto ao mérito da tributação) dos integrantes desta Corte Constitucional”. Diz que a cláusula terceira do convênio violou o art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal, ao prever que, em operações envolvendo “bens e mercadorias digitais’ comercializados por meio de transferência eletrônica de dados, o recolhimento do imposto estadual caberá integralmente ao Estado de destino”. Segundo a requerente, essa cláusula tratou como saídas internas operações que podem ser realizadas entre diferentes estados, ignorando regra que determina a aplicação da alíquota interestadual em tais operações. Sustenta ter o convênio alterado a sistemática de distribuição de receita referida no inciso VII daquele parágrafo do art. 155 da Carta Federal. Em reforço a isso, indica o entendimento da Corte proferido no julgamento das ADIs nºs 4.565/PI-MC, 4.628/DF e 4.713/DF e no do RE nº 680.089/SE. Aduz que a cláusula quarta do convênio contrariou os arts. 146, III, a, e 155, § 2º, XII, a, do texto constitucional, pois ela teria fixado quem seria o contribuinte do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializados por tal meio. Assevera, ao lado disso, que a cláusula teve a intenção de criar “hipótese não prevista no ordenamento constitucional, com o objetivo de sempre justificar a aplicação indiscriminada da alíquota interna”. Sustenta também ter ela violado os arts. 170, caput e parágrafo único, e 152, da Constituição federal, pois restringiu a comercialização de bens com consumidores de outros estados. Quanto à cláusula quinta, assevera ter havido ofensa aos arts. 146, III, e 155, § 2º, XII, d, da Carta Federal, que preceituariam caber à lei complementar, e não a um convênio celebrado no CONFAZ, determinar a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Entende ser aplicável à espécie orientação proferida no exame da medida cautelar na ADI nº 5.866/DF. Conta que o convênio, ao considerar como internas todas as operações com bens e mercadorias digitais comercializados por meio de

transferência eletrônica de dados, violou a competência do Senado Federal para definir as alíquotas interestaduais do tributo (art. 155, § 2º, IV, da Constituição Federal). Argumenta também que o diploma feriu o art. 155, § 2º, XII, g, do texto constitucional, pois, da sua perspectiva, esse dispositivo permite que os convênios editados no âmbito do CONFAZ tratem apenas de certas questões relativas à concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais. No tocante às demais cláusulas do convênio combatido, diz que elas são inconstitucionais por arrastamento, por terem clara dependência com as impugnadas. Nesse sentido, diz que essas outras cláusulas carecem de autonomia normativa e limitam-se “a prever instrumentos de operacionalização das disposições inconstitucionais e cunho normativo editados pelo CONFAZ”. Anota que deve ser declarada a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da LC nº 87/96, “para afastar qualquer possibilidade de incidência do ICMS sobre operações com software”. Segundo a requerente, nessas operações faltariam os elementos mercadoria e circulação, que são pressupostos para a cobrança do tributo. Sustenta que o conceito de mercadoria, para efeito da incidência do imposto, está intrinsecamente conectado com a ideia da existência de um bem corpóreo. Menciona, nessa direção, o art. 191 do antigo Código Comercial. Contudo, continua a requerente, o software é um bem intangível, seja ele customizável ou não. Aponta, nessa direção, as Leis nºs 9.609/98 e 9.610/98. Sobre o conceito de circulação, assevera estar ele ligado à transferência de titularidade do bem objeto da operação. A respeito do assunto, indica o art. 1.267 do Código Civil bem como a orientação proferida no exame do RE nº 540.829/SP. Todavia, na óptica da requerente, não existe tal transferência nas operações com software, pois, nessas operações, o que se tem é uma mera licença ou cessão de uso. Cita, nesse sentido, a Lei nº 9.609/98. Argumenta que só é possível a mudança da titularidade de um software por meio da alienação do seu código-fonte. A propósito, diz que aqueles elementos não estão presentes no caso de operações com software disponibilizado “em nuvem”. Nessa hipótese, segue a requerente, “o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos, em regime de assinatura por tempo de utilização da licença de uso”. Sustenta ser esse raciocínio também aplicável ao caso de utilização da tecnologia denominada streaming, caracterizada “pela disponibilização por uma ou mais fontes emissoras e transmissão, por intermédio de redes de computadores, especialmente pela rede internet, de conteúdos multimídia ao vivo ou off-line”. Defende que a LC nº 116/03 estabeleceu a incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação. Com a edição da LC nº 157/16, entende ter ficado mais evidente a sujeição das operações com software ao imposto municipal. Destaca ter a lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Sustenta, por fim, que estão presentes os requisitos para a concessão

da medida cautelar, destacando que a produção de efeitos do convênio questionado iniciou em 1º de abril de 2018. A respeito do periculum in mora, refere que a manutenção do convênio questionado resultará em bitributação, gerando monumental impacto econômico para o setor representado. Ademais, aduz que, caso não haja a concessão da medida cautelar e os pedidos formulados na inicial sejam, ao final, acolhidos, suas associadas dificilmente serão ressarcidas dos pagamentos indevidos. É o breve relato. Em razão da relevância da matéria, entendo que deva ser aplicado o procedimento abreviado do art. 12 da Lei nº 9.868/99, a fim de que a decisão seja tomada em caráter definitivo. Solicitem-se informações aos órgãos requeridos, intimando-se o Senhor Ministro de Estado da Fazenda e os Senhores Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, para que, no prazo comum de dez dias (art. 12 da Lei nº 9.868/99), prestem as necessárias informações a respeito do que contido na inicial. Após, abra-se vista, sucessivamente, no prazo de cinco dias, ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República. Publique-se. Brasília, 21 de junho de 2018. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente.⁹³

Por mais que o julgamento tenha sido favorável para afastar a cobrança de ICMS até o trânsito em julgado da ação, é importante frisar que o resultado, ao final do trâmite processual, pode ser diferente. No entanto, já temos uma primeira ideia de como o judiciário pode analisar o tema discutido nesse tópico e é o que parece mais razoável.

Assim sendo, não há que se falar em nenhuma hipótese de incidência de ICMS nas operações cujo objeto sejam conteúdos disponibilizados via streaming,

⁹³ ADI 5958, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 21/06/2018, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-126 DIVULG 25/06/2018 PUBLIC 26/06/2018

6. POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA O PROBLEMA EM TRÂMITE NAS CASAS LEGISLATIVAS

Por todo o exposto, resta claro que a competência para instituir imposto sobre os conteúdos via streaming é da União, ainda que de forma residual. No entanto, há propostas em trâmite nas casas Legislativas que resolveriam por completo o problema de dúvida quanto à tributação.

Por mais que haja duras críticas a serem feitas quanto às propostas abaixo (quanto à primeira por alterar o texto constitucional que já suficiente para a tributação), é importante se ater ao caráter meramente expositivo do que já está acontecendo em nosso cenário político atual.

6.1 A PROPOSTA BRASILEIRA DO IVA

O IVA (Imposto sobre o valor agregado) é uma forma de tributar de apenas um imposto a incidir sobre a totalidade do que pode ser consumido, sendo este imposto caracterizado como indireto. Sob o contexto histórico, pode-se dizer que o IVA surgiu originalmente na França em meados nos anos 30 do século XX, sendo, logo após, expandido para todo o continente Europeu, chegando em seguida em toda América Latina, com exceção do Brasil.

No entanto, visando simplificar o complicado sistema tributário nacional, foram criadas várias propostas de Reforma Tributária nas casas legislativas, como é o caso da PEC 45/2019, proposta pelo Deputado Federal Baleia Rossi que instituí um imposto único sobre bens e serviços. De acordo com a justificativa apresentada pelo Deputado, a proposta tem como objetivo propor uma “substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do

consumo de bens e serviços”; Atualmente, a título de informação, há diversas súmulas no STJ com conflitos de tributação entre os entes federados⁹⁴

O fato gerador do IBS, de acordo com a proposta da Reforma Tributária, seriam operações onerosas com bens e serviços. Devido a ampla incidência, por mais que tratem de situações diferentes, todas as operações destinadas a consumo devem ser tributadas de forma uniforme. Dessa forma, não haveria mais necessidade de classificar as situações como “mercadoria” ou serviço”, o que preveniria conflitos de competência, evitaria a bitributação, de modo a não ocorrer a guerra fiscal entre Estados e Municípios pela tributação dos conteúdos de *streaming*, uma vez que haveria somente uma hipótese de imposto incidente.

A partir da leitura da proposta pode-se extrair que os Estados possuiriam total autonomia na fixação da alíquota do IBS, em respeito à autonomia dos entes federados já explicada no tópico 2 deste trabalho. Em operações realizadas entre estados, denominada de operações interestaduais, a alíquota de incidência seria o local de destino. Já quanto aos Municípios, a autonomia fica restrita a operações que se destinem ao consumidor final nele residente. O Imposto sobre Bens e Serviços seria redistribuído por todos os entes federados.

Para discussão do tema, atualmente o Ministro da Economia Paulo Guedes, criou um grupo de estudos com diversos especialistas para ampliar o debate sobre o tema e para ver as melhores soluções para o nosso sistema tributário.⁹⁵

6.2 O PROJETO DE LEI DO SENADO N.º 57/2018

O Projeto de Lei do Senado n.º 57/2018 de autoria do Senador Humberto Costa dispõe sobre a comunicação visual sob demanda e institui a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. Na explicação da Ementa, disponível no site do Senado⁹⁶:

Disciplina a comunicação audiovisual sob demanda e a incidência da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE) sobre a comunicação audiovisual sob demanda e a distribuição de vídeo doméstico, abrangendo as plataformas de compartilhamento. Assegura a promoção pelos

⁹⁴ Somente sobre o ICMS, o STJ possui 22 súmulas editadas. O ISS é objeto de seis súmulas, e o IPI de outras três. O grau de litígio entre contribuintes e o fisco também é altíssimo. CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, R. V., SILVEIRA, R. M., MONTEIRO, A. L. M.R.(Coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 802.

⁹⁵ <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/10/10/reforma-tributaria-paulo-guedes-grupo-de-trabalho.htm>

agentes econômicos de conteúdos audiovisuais brasileiros e destina recursos a produtoras cinematográficas das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Altera a Medida Provisória nº. 2.228-1/2001, a Lei nº 11.437/2006 e a Lei nº 12.485/2011.

O projeto de lei instituí uma contribuição única de competência da União, a Condecine. Na íntegra do projeto, há a obrigatoriedade da existência de conteúdo nacional nas plataformas, de modo que metade desses conteúdos nacionais devem ser de produtoras independentes. Toda a arrecadação será destinada a produções a serem realizadas nas regiões de menor alcance econômico, no Norte, Nordeste e Centro Oeste. Outro ponto interessante do projeto é a necessidade de emissão de relatório com lucros e despesas de maneira semestral.

CONCLUSÃO

A constante evolução das mais diversas tecnologias por obvio não acompanham o direito, isso resta claro quando há uma espécie de guerra fiscal entre Estados e Municípios ao tentar tributar os conteúdos disponibilizados via streaming por meio da Internet, gerando assim uma afronta ao federalismo fiscal disciplinado na Carta Magna.

Para começar a analisar o conflito entre estados e municípios, foi necessário, no entanto, explanar sobre conceitos básicos de direito tributário, de modo a criar um traço inicial para o começo da discussão. Fora analisado o conceito de tributo, que no texto da lei é “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”, o conceito de competência tributária e realizada uma explicação sucinta quanto à regra matriz que dita todas as hipóteses de incidência que permeiam nosso ordenamento jurídico tributário.

O embate entre serviço x mercadorias sempre é colocado em voga quando o assunto é tributação de streaming, e a problemática discutida no presente trabalho está na etimologia e significado técnico e prático dessas duas palavras. Como explanado, serviço está estritamente ligado à obrigação de fazer, seja por força de doutrina, seja por força de julgado do STF, não há obrigação de fazer alguma no fato de “disponibilizar conteúdo via streaming”, há relação de dar. Porém, por mais que haja relação de dar não é uma hipótese de incidência do imposto estadual, uma vez que não se trata de bem corpóreo, de modo que não há nenhuma mercadoria na relação. Os dados armazenados na cloud computing não estão a venda, muito menos o conteúdo nela inseridos, o que temos é uma cessão temporária do direito de usufruir daquele conteúdo armazenado em servidores próprios da empresa. Não há, em momento algum, transferência da titularidade dos filmes, séries, músicas etc., o usuário só podem utilizar dos serviços caso realize o pagamento da assinatura do pacote. Resta, portanto, que a competência de instituir tributo nos conteúdos de streaming é, ainda que de maneira residual, da União.

Ora, a existência de duas normas, uma que confere competência estadual e outra que confere competência municipal para tributar o mesmo fato, causa uma desordem sem tamanho ao ordenamento jurídico. A ausência de lacuna não pode criar injustiças, logo, conforme já citado, a competência a exigir esse imposto é da União.

No entanto, há nas casas legislativas diversas propostas que acabariam com a problemática que hoje existe. Guardadas as críticas por não fazerem parte do escopo do presente trabalho, a proposta de Emenda Constitucional proposta pelo Deputado Baleia Rossi

e amplamente discutida pelo Ministro da Economia Paulo Guedes, bem como o Projeto de Lei 57/2018, acabariam com o problema, uma vez que a primeira criaria um imposto único de competência estadual, e a segunda criaria uma contribuição de competência da União.

Enquanto não são analisadas as propostas das Casas Legislativas, o mais coerente é não haver qualquer tipo de tributação, de modo a não incorrer em ilegalidade e inconstitucionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APOSTOLOPOULOS, John G.; Wai-tian Tan, Susie J. Wee. Video Streaming: Concepts, Algorithms, and Systems. Net. Palo Alto. Set. 2002. HP Labs. Disponível em: . Acesso em: 24.out.2019

ARMBRUST, Michael et al. Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing. Berkeley, Feb. 2009. Disponível em: <http://www.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.html>

ALECRIM, Emerson. (2011). O que é cloud computing (computação em nuvem)? Disponível em <http://www.infowester.com/cloudcomputing.php/>. Acesso em: 12 de outubro de 2019.

AMARO, Luciano. Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operação, circulação e saída). Revista de Direito Tributário. Ano VII. Jul/dez 1983. Nº 25/26. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo. Direito Constitucional Tributário Positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 62, n. 2,

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 144, p. 227-233, jan. 1981. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43385>>. Acesso em: 30 Out. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v144.1981.43385>.

CAMBRIDGE DICIONARY, < <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles-portugues/>> Acesso em: 23 out 2019

CASTRO, Oona. Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. [S. l.], junho 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%Aancias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 21 out. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007

CARRAZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006
 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. Editora Saraiva, 2009
 CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária [livro eletrônico], 1998. Acesso em:

<<https://books.google.com.br/books?id=x4mWdWAAQBAJ&pg=PT364&lpg=PT364&dq=>>
 CITY OF CHICAGO. Department of Finance. Personal Property Tax Ruling #12. Disponível

em:<https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/LeaseTaxRuling12-06092015.pdf>. Acesso em 21.set.2019

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 1. Ed. - São Paulo: Saraiva 2009

Content, a service or an application that is provided to the end user over the public Internet.

BEREC. BEREC Report on OTT services. Acesso em: https://berec.europa.eu/eng/document_register/subject_matter/berec/reports/5751-berec-report-onott-services. Disponível em: 30 jun. 2019

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: . Acesso em 21.out.2019

Curso intensivo II da Rede de ensino LFG, aula 3ª, Prof. Tatiane Piscitelli, 2º semestre de 2009. <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2179869/o-que-se-entende-por-parafiscalidade-camila-andrade>

DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de Direito Tributário. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008

DINIZ, Maria Helena Dicionário Jurídico Universitário.3º ed. 2017.

ESTADÃO CONTEÚDO. PLATAFORMAS DE STREAMING BRASILEIRAS APOSTAM NA SEGMENTAÇÃO: Serviços apostam em nichos, como terror e cinema antigo, ou oferecem "aluguel" de apenas um filme ou série. [S. l.], 12 maio 2019. Disponível em:

- <https://revistapegn.globo.com/Negocios/noticia/2019/05/plataformas-de-streaming-brasileiras-apostam-na-segmentacao.html>. Acesso em: 15 out. 2019
- EPOCA NEGOCIOS ONLINE. A indústria do CD não morreu, está se transformando. [S. l.], 25 fev. 2018. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Tecnologia/noticia/2018/02/industria-do-cd-nao-morreu-esta-se-transformando.html>. Acesso em: 22 out. 2019
- FARIA, R.V., SILVEIRA, R. M., MONTEIRO, A. L. M.R.(Coord.). Tributação da economia digital. São Paulo: Saraiva, 2018.
- FELTRIN, Ricardo (ed.). No Brasil, Netflix fatura R\$ 1,4 bi, tem 50 funcionários e nenhum chefe. [S. l.], 26 dez. 2018. Disponível em: <https://tvefamosos.uol.com.br/noticias/ooops/2018/12/26/no-brasil-netflix-fatura-r-14-bi-tem-50-funcionarios-e-nenhum-chefe.htm>. Acesso em: 23 out. 2019.
- FURHT, Borko; ESCALANTE, Armando. Handbook Of Cloud Computing. Springer, 2010
- GIARDINO, Cleber. Apud. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo:Malheiros, 2001.
- GONÇALVES. José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais, Malheiros Editores, São Paulo
- GOMES, Orlando. Obrigações. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008
- GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000**
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços Over-The-Top. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.2018
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017
- HIGA, Caio. Finja surpresa: estudo conclui que serviços de streaming reduzem pirataria: A gente já sabia (o Capitão Óbvio também): serviços como Spotify e Netflix estão tomando o lugar do P2P. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/198024/streaming-reducao-pirataria-spotify-netflix/>. Acesso em: 24 out. 2019.
- IBM, História da computação em nuvem: como surgiu a cloud computing?.Disponível em: <<https://www.ipm.com.br/blog/historia-da-computacao-em-nuvem-como-surgiu-a-cloud-computing/>> Acesso em: 23.out.2019
- INFOWORLD/EUA (2010). 11 categorias de cloud computing. Disponível em <http://computerworld.uol.com.br/tecnologia/2010/03/03/11-categorias-de-cloudcomputing/>. Acesso em: 23.out.2019

JÚNIOR, Dirley da Cunha. Curso de Direito Constitucional. 2. Ed. Salvador: Editora Juspodivim, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo. Ed. RT, 1985

MACEDO, Alberto. Tributação das atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros editores, 27ª edição, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos teóricos e práticos. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008

MICROSOFT AZZURE, Quais são os diferentes tipos de serviços de computação em nuvem?, Disponível em <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/types-of-cloud-computing/>> Acesso em: 23.out.2019

PADIGLIONE, Cristina. Com nova queda, TV paga encosta nos 17 milhões de assinantes. [S. l.], 30 maio 2019. Disponível em: <https://telepadi.folha.uol.com.br/com-nova-queda-de-clientes-tv-paga-encosta-nos-17-milhoes-de-assinantes/>. Acesso em: 21 out. 2019.

PEREIRA, A. Felipe. Dobra o número dos usuários de streaming no brasil. [S. l.], 23 nov. 2016. Disponível em: <<https://agenciaibr.com.br/dobra-o-numero-de-usuarios-de-servicos-de-streaming-no-brasil/>>. Acesso em: 23 out. 2019.

PECHI, Wagner. A responsabilidade no IPVA paulista. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3636, 15 jun. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24662>. Acesso em: 29 out. 2019.

POSSEBON, Samuel. TV paga segue em queda em abril; Claro TV e Net ficam mais próximas. [S. l.], 25 maio 2019. Disponível em: https://telaviva.com.br/29/05/2019/tv-paga-segue-em-queda-em-abril-claro-tv-e-net-ficam-mais-proximas/?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=PAY-TV+News+-+29%2F05%2F2019+23%3A16. Acesso em: 21 out. 2019.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de Queiroz. Curso de Especialização em Direito Tributário Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense. 2006. Rio de Janeiro.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Contribuinte. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins

(coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.
Disponível em: [tps://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/308/edicao-1/contribuente](https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/308/edicao-1/contribuente)

ROCHA, Sandro André. CASTRO, Diana Rodrigues Padro de Castro. Plano de Ação 1 do Beps e as Diretrizes Gerais do OCDE. Tathiane Piscitelli (Org.). Tributação da economia digital. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018

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

SALUTES, Bruno. <https://www.androidpit.com.br/servicos-streaming-de-videos>. [S. l.], 2 out. 2019. Disponível em: <https://www.androidpit.com.br/servicos-streaming-de-videos>. Acesso em: 24 out. 2019.

TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. 2005,

TAURION, Cezar. Cloud Computing: Computação em nuvem: transformando o mundo da tecnologia. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. 4ª ed. Noeses, 2005