

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LAURA URBANO GONÇALVES

TRIBUTAÇÃO DA PLATAFORMA *STREAMING*: DESAFIOS E SOLUÇÕES

São Paulo

2020

LAURA URBANO GONÇALVES

TRIBUTAÇÃO DA PLATAFORMA *STREAMING*: DESAFIOS E SOLUÇÕES

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Orientador: Dr. Eduardo Sabbag

São Paulo

2020

LAURA URBANO GONÇALVES

TRIBUTAÇÃO DA PLATAFORMA *STREAMING*: DESAFIOS E SOLUÇÕES

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Dr. Eduardo Sabbag
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dra. Ana Flávia Messa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, que sempre lutaram para que eu tivesse a oportunidade de estudar, ao professor Sabbag que foi um orientador impecável e à Natalia que sempre esteve do meu lado me ajudando nessa jornada de 5 anos de graduação.

“A injustiça em qualquer lugar é uma ameaça
à justiça por toda parte.”

(Martin Luther King)

TRIBUTAÇÃO DA PLATAFORMA *STREAMING*: DESAFIOS E SOLUÇÕES

Laura Urbano Gonçalves

Resumo

O presente artigo tem como objetivo elucidar pontos importantes acerca da tributação de novas tecnologias, bem como os desafios a serem superados ao se enfrentar um sistema tributário que não acompanhou o desenvolvimento tecnológico e social como um todo, no sentido de trazer leis e ordenamentos obsoletos que comportam divergências e trazem consequências ao contribuinte que fica de mãos atadas em meio a guerra fiscal instaurada entre Estados e Municípios e, ainda, por fim, trazer uma possível solução à realidade enfrentada atualmente com a implementação de uma nova forma de tributar.

Palavras-chaves: *Streaming*; ISS; ICMS; IVA; guerra fiscal.

Abstract

This article aims to elucidate important points about the taxation of new technologies, as well as the challenges to be overcome when facing a tax system that has not kept up with technological and social development as a whole, in the sense of bring obsolete laws and regulations that contain divergences and bring consequences to the taxpayer, whose hands are tied in the middle of the federative conflict between States and Municipalities, and finally, bring a possible solution to the reality currently faced with the implementation of a new form of taxation.

Keywords: *Streaming*; ISS; ICMS; IVA; federative conflict.

Sumário: 1. Introdução. 2. Considerações Preliminares. 2.1. Repartição de competências nos parâmetros da Constituição Federal. 2.2. Aspectos preponderantes do ISS. 2.3. Aspectos preponderantes do ICMS. 2.4. Considerações sobre a guerra fiscal entre Estados e Municípios. 3. Economia Digital: Plataforma *Streaming*. 3.1. Conceito de streaming. 3.2. Natureza jurídica da plataforma *streaming* do ponto de vista tributário. 4. Aspectos de tributação do *streaming* no Brasil. 4.1. Da (in)constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016. 4.2. Da afronta ao

texto constitucional e Súmula Vinculante nº 31. 5. Da proposta de implementação do IVA no sistema jurídico tributário brasileiro. 5.1. IVA para tributação de plataforma *streaming*. 5.2. Consequências jurídicas da adoção do IVA para novas tecnologias. 6. Conclusão. Referências bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

O avanço das novas tecnologias deu-se de maneira acelerada e abrupta e com isso veio os novos desafios envolvendo o direito tributário. A economia digital trouxe novas formas de se fazer negócios, através de plataformas disponíveis em *websites* e aplicativos, possibilitando a transferência de bens de forma digital e sem grandes dificuldades.

Nesse sentido, surgiram as plataformas *streaming*, que atraíram grande atenção do mercado consumidor pela facilidade de acesso aos usuários, podendo seu conteúdo ser acessado por meio de dispositivos como celulares, *smart TVs*, entre outros não havendo a necessidade de suporte físico, como DVDs e CDs, que se tornaram completamente obsoletos e caíram em desuso, e sem a necessidade de armazenamento do conteúdo no dispositivo do usuário.

Apesar de todas as novidades trazidas pela tecnologia, principalmente na forma como se dá a prestação de serviços ou a venda de bens, a nova realidade trazida pela economia digital apresentou desafio à tributação que ao romper com as barreiras físicas trouxe desafios aos conceitos estabelecidos pelo direito tributário trazendo a necessidade de adequação à nova realidade imposta pela modernização. A tributação e o direito não foram capazes de acompanhar no mesmo ritmo esse desenvolvimento.

Assim, dentro do contexto nacional, surgiram problemas que atingiram o sistema tributário. O Brasil possui diferentes impostos que incidem sobre bens e serviços, dentre os quais merecem destaque o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

Nesse contexto, aos Estados coube a cobrança das situações de incidência de ICMS e aos Municípios as de cobrança do ISS. No entanto, a nova forma de consumo apresentada pelas plataformas *streaming* configuram uma novidade que o legislador não previu, gerando certa dificuldade de enquadramento naquilo que já estava disposto na legislação.

E assim surgiu a guerra fiscal entre os entes federativos, destacando-se entre Estados e Municípios, gerando dificuldade para enquadrar o conceito de *streaming* em bens/mercadorias, fato gerador do ICMS ou serviços, fato gerador do ISS.

O presente trabalho tem como objetivo desenvolver os conceitos que abrangem o fato gerador do ICMS e do ISS, bem como a dificuldade trazida no enquadramento do conceito de *streaming* no âmbito do sistema tributário nacional, a guerra fiscal instaurada entre Estados e Municípios e suas consequências para o contribuinte, o principal prejudicado nessa situação de incerteza e insegurança.

A solução trazida seria a instauração de novo imposto único para a tributação de bens e serviços que abrangeria as plataformas *streaming*, que seria o IVA, nos moldes de modelos internacionais, sendo aplicado no contexto nacional pelo sistema tributário brasileiro.

Portanto, no primeiro tópico é apresentado o sistema de repartição de competências nos parâmetros da Constituição Federal, bem como há o desenvolvimento apartado dos aspectos que envolvem o ICMS e o ISS, assim como o contexto de guerra fiscal instaurado entre os entes da federação. No segundo tópico, é trabalhado o conceito da plataforma *streaming*, seus aspectos históricos e a inovação que trouxe na sociedade, além de sua natureza jurídica dentro do sistema tributário nacional.

Por fim, no terceiro tópico é apresentado os aspectos da tributação do *streaming* no Brasil, em relação à legislação que aborda o tema e as inconstitucionalidades que a cercam. E, no quarto e último tópico, é trabalhada a solução que poderia ser adotada no sistema jurídico tributário brasileiro, com a adoção do IVA, seus desafios e consequências.

2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

2.1 Repartição de competências nos parâmetros da Constituição Federal

De início, importa esclarecer que a competência é a aptidão para criar novos tributos, indicando os elementos da hipótese de incidência, da materialidade, da base de cálculo, da alíquota e do aspecto pessoal, ou seja, os sujeitos da relação jurídico tributária conferida a determinadas pessoas jurídicas de direito público interno eleitas pela Magna Carta.

A Constituição Federal no parâmetro do direito tributário não cria ou majora tributos, mas norteia a criação ou majoração pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e, para o fazer se baseia em princípios que são verdadeiras limitações ao poder de tributar evitando que haja qualquer abuso.

Dessa forma, é imprescindível a observância desses princípios que podem ser considerados direitos fundamentais para que os entes realizem suas funções no âmbito de suas respectivas competências tributárias.

Nas palavras de Mariana Barboza Baeta (2014, p. 29), “[...] temos os princípios como diretrizes de segundo grau que guiam a elaboração de regras de primeiro grau. Ou seja, os princípios são prescrições genéricas, que se esmiúçam em regras.”

Acerca da competência, cumpre esclarecer que possui características próprias, deverá ser: (i) indelegável, a competência atribuída a um ente pela Constituição Federal deverá ser realizada por aquele entes e tão somente por ele; (ii) irrenunciável, o ente até pode não exercer sua competência, mas não poderá renunciar a esta; (iii) incaducável, haja vista que o ente poderá criar o tributo quando bem entender e seu direito não se esvairá; (iv) inalterável, não podendo ser alterada por meio de lei infraconstitucional e tão somente por emenda à Constituição e por fim; e (v) facultativa, cabendo ao ente federativo decidir se irá exercer sua competência ou não.

A competência tributária é exercida por meio de lei, via de regra, ordinária. No entanto, existem tributos que só poderão ser criados por meio de lei complementar, e são eles: Contribuição Social Residual, Empréstimo Compulsório, Imposto sobre Grandes Fortunas e Imposto Residual. E, ainda por meio de medida provisória, e sua instituição pela Constituição Federal visa coibir conflitos entre os contribuintes e os próprios entes tributantes.

Dessa forma, claro é que os entes deverão exercer suas respectivas competências respeitando a Lei maior, como se sua esfera pessoal fosse limitada por algo que abrange o todo. Assim, no campo dos impostos que é o tema abordado no presente estudo, o constituinte se preocupou com a atribuição privativa sobre fatos predeterminados, ou seja, fatos geradores definidos de forma indubitável, enumerados e discriminados um a um, observando certa rigidez e objetividade.

A competência tributária da União está prevista no artigo 153 da Constituição Federal, que estabelece sua competência para instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas.

Ainda cabe à União a competência residual prevista no artigo 154 a fim de que seja possível a instituição mediante lei complementar de impostos que não foram previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Magna Carta, quando houver iminência ou caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, que serão suprimidos gradativamente, assim que cessar as causas de sua criação.

Cabe-lhe ainda a instituição de taxas relativas às matérias previstas nos artigos 21 e 22 da Constituição Federal, além da contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, da contribuição de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de contribuições sociais destinadas à seguridade social.

Já em relação à competência tributária dos Estados, conforme previsão do artigo 155 da Constituição, confere a instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior e sobre propriedade de veículos automotores.

Podem instituir tributos relativos às matérias previstas nos artigos 23 e 25, §2º, da CF, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais cobradas de seus servidores para custeio de sistema de previdência e assistência social destes.

Em relação aos municípios, a Magna Carta outorga aos Municípios competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre serviços de qualquer natureza, sobre a 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.

Além disso, poderão os municípios, instituir tributos relativos às matérias previstas nos artigos 23 a 25 da Constituição Federal, contribuição de melhoria e contribuição social cobrada de seus servidores para custeio do benefício do regime previdenciário destes. Poderão ainda instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Por fim, ao Distrito Federal atribui-se as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios e ainda poderá instituir contribuição cobrada de seus servidores para o custeio do regime previdenciário em benefício destes e ainda, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Em conclusão, cumpre esclarecer que a repartição de receitas tributárias não se confunde com a distribuição de competências, sendo a primeira a distribuição de receitas arrecadadas tratando-se de matéria eminentemente financeira.

2.2 Aspectos preponderantes do ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é um tributo próprio dos municípios, ou seja, somente os municípios e o Distrito Federal possuem competência para instituí-lo, para

que haja recursos em face do crescimento urbano e para atender as necessidades locais apesar de não ser um tributo vinculado à contraprestação estatal.

Para que o município consiga instituir o referido imposto, deve fazê-lo por meio de lei ordinária, amparada pela Lei Complementar vigente e a Constituição Federal. Assim, a Lei Complementar 116/2003, é taxativa quanto aos serviços que serão objeto de tributação, enumerando restritamente e o motivo principal consiste em limitar a abrangência do imposto com o intuito de evitar conflitos tributários, principalmente o instituto da bitributação e a confusão que pode ser gerada com o ICMS.

Dessa forma, a discussão paira acerca do próprio conceito de serviço passível de incidência do referido imposto. Conforme já foi pacificado pelo STF, a lista anexa à Lei Complementar 116/03 é taxativa, não exemplificativa, mas possui interpretação bastante ampla¹.

Importa esclarecer que, para a análise da incidência do ISS e de suas consequências, é necessário que sejam traçadas considerações acerca do conceito de serviço. Assim, a aceção desse conceito deve ser feita seguindo os princípios e normas constitucionais, e a interpretação deve ser feita pelos parâmetros estabelecidos pelo Direito Privado, conforme determinação dos artigos 109 e 110 do CTN.

A partir da interpretação dos referidos artigos, é possível aferir que o conceito jurídico de serviço, que se manifesta, portanto, em obrigação de fazer. Seguindo esse entendimento, para Melo (2017, p. 46):

O cerne da materialidade da hipótese tributária do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de "fazer", de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Fica claro, portanto, que o serviço na interpretação dos referidos artigos é considerado no viés da sua prestação e não do serviço em si, que por sua vez está consubstanciada em uma obrigação de fazer e não de dar. Nas palavras de Beviláqua (1943 apud MELO, 2017, p. 47, grifos do autor), a obrigação de dar:

Consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a concessão de uso (empréstimo, locação, ou a restituição ao dono). Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, têm, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais.

¹ "É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos." (BRASIL, STJ, 2006).

Assim, é necessário que haja uma prestação de serviço mediante contraprestação, dessa forma, a mera entrega de uma coisa, seja ela móvel ou imóvel, não consiste em um serviço prestado, e não há de se falar em incidência do ISS.

O entendimento de que o serviço que abarca o ISS consiste em obrigação de fazer também foi adotado pelo STF, manifestado através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, conforme ementa:

Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - **Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, artigo 110)** - Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Recurso improvido. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (BRASIL, STF, 2006, grifo do autor)

O entendimento acima exposto fez nascer a Súmula Vinculante nº 31, que prevê a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a operação de bens móveis. No entanto, em que pese esse entendimento ter sido adotado pelo Supremo, recentemente houve uma mudança de paradigma, ou seja, o conceito jurídico de serviço restrito a uma obrigação de fazer passou por uma reformulação e reinterpretação.

Logo, foi reconhecido em julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 651.703, de relatoria do ministro Luiz Fux, em sede de repercussão geral, a possibilidade de incidência de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) sobre as atividades de planos de saúde. Nesse julgado, o conceito de serviços foi ampliado não se restringindo tão somente em obrigação de fazer. Ou seja, o STF concluiu que tal conceito está relacionado ao: “[...] oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.” (BRASIL, STF, 2017b).

Portanto, conforme voto do Relator Ministro Luiz Fux, o conceito de serviços foi ampliado para acompanhar a evolução da sociedade e tecnologia e abarcar atividades que não existiam, assim, os serviços previstos na Lei Complementar 116/2003 teve seu campo de incidência alargado, haja vista a interpretação ampla que foi dada ao conceito desobrigando-o de seguir tão somente o fora estabelecido pelo direito privado.

Por fim, resta claro que o referido serviço deve estar previsto em Lei Complementar de forma taxativa e não pode ser objeto de materialidade do ICMS.

2.3 Aspectos preponderantes do ICMS

Conforme instituído no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de recolhimento dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, existem diferentes materialidades que justificam a incidência do ICMS, quais sejam: ICMS-Mercadoria, ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação. Assim, por se tratar de *streaming*, canaliza-se a análise ao ICMS-Mercadoria e ICMS-Comunicação, conforme restará demonstrado a seguir.

Logo, ao afirmar que o imposto incide sobre “operações de circulação de mercadorias”, é necessário compreender a materialidade que envolve o ICMS e seu fato gerador, definindo-se os conceitos de “circulação” e “mercadoria”.

Nesse sentido, a circulação pode ser entendida como um ato de transmissão ou transferência. Entretanto, para que seja passível de tributação pelo ICMS o ato de transferir deverá ser feito por uma mercadoria.

Nas palavras de Eduardo Sabbag (2009, p. 942), mercadoria “[...] é a coisa que se constitui objeto de uma venda. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio.”

Portanto, o fato gerador do ICMS caracteriza-se quando ocorre a transferência de propriedade de objeto destinado ao comércio, ou seja, para que ocorra a incidência do referido imposto faz-se necessário existir um negócio jurídico consistente em obrigação de dar.

Importa ainda dizer que o conceito de mercadoria deve levar em conta a corporificação do bem, nesse aspecto, há doutrinadores que defendem que para ser considerado mercadoria e, portanto, ser abarcado pela materialidade do ICMS, a tangibilidade do bem deve ser levada em conta. Mas, com a evolução tecnológica e social esse conceito foi ampliado e o entendimento do STF acompanhou a mudança no sentido de entender que a incidência do ICMS não exige, necessariamente, a corporificação do bem, conforme demonstrado no trecho da ementa do Acórdão da ADI -MC 1945 a seguir:

[...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados [...]. Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

Acerca do ICMS-Comunicação, seu critério material se constitui em toda prestação onerosa de um serviço de comunicação, a qual exige-se a presença de um terceiro, alheio à relação comunicativa, que tem como papel primordial a veiculação de uma mensagem, por qualquer meio de um emissor a um receptor. Ou seja, o contribuinte do ICMS nesse caso é o terceiro que, disponibilizou uma plataforma, para que o emissor consiga enviar sinais de comunicação ao receptor.

De acordo com André Mendes Moreira (2010, p. 2), para que haja incidência do ICMS-Comunicação faz-se necessário:

- [...]
- (a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);
 - (b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Por fim, cumpre esclarecer que com as edições do Convênio nº 66/88 e da LC nº 87/96, o ICMS-Comunicação pode ocorrer numa cadeia comunicativa, ou seja, o tributo pode incidir em mais de uma etapa e deverá haver a compensação do que for devido com o montante cobrado na etapa anterior. Dessa forma, foi estabelecido pelo referido atos normativos a incidência do tributo sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.” (BRASIL, 1996).

2.4 Considerações sobre a guerra fiscal entre Estados e Municípios

Além da dificuldade que gira em torno da definição de materialidade do ISS, somada à novidade trazida pelo *streaming* ainda em discussão sobre seu conceito, era esperada disputa entre os entes da federação para adequarem a atividade ao imposto de sua competência. É nesse contexto que se faz presente a guerra fiscal entre os Estados e Municípios que acaba por gerar insegurança nas relações entre os entes federativos e prejudicam diretamente ao contribuinte que se vê de “mãos atadas” sujeito a uma possível bitributação, gerando assim, um ambiente desfavorável ao desenvolvimento econômico.

O conceito de bitributação pode ser referido como a exigência de tributos diversos sobre o mesmo fato gerador, por pessoas distintas de direito público, independente de previsão constitucional ou da espécie tributária que trata. Ou seja, do aspecto da competência tributária há dois ou mais sujeitos ativos exigindo tributos sobre a mesma situação (fato que gera a obrigação tributária), existe uma identidade de situação tributada que gera a pretensão de dois ou mais sujeitos ativos que a consideram atingida por suas respectivas leis e, por fim, o mesmo fato gerador que cria o vínculo obrigacional entre fisco e contribuinte é perseguido por mais de um interesse tributário.

Nesse contexto, foi promulgada a Lei Complementar nº 157/2016 que realizou modificações na Lei Complementar nº 116/03, acrescentando à lista taxativa de serviços tributáveis pelo ISSQN, o seguinte item:

1.9 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (BRASIL, 2016).

Assim, houve a regulamentação para tributação da tecnologia *streaming*, passando a ser considerada como um tipo de serviço a ser tributada pelos municípios brasileiros com alíquota mínima de 2% e máxima de 5% sobre o valor das assinaturas, impedindo, assim, que os municípios estipulassem alíquotas irrisórias para estimular contribuintes a fixarem-se em seu território, mantendo um certo padrão a ser seguido.

No entanto, em 29 de setembro de 2017, surgiu uma incontroversa que se deu com a publicação do Convênio ICMS nº 106 no qual os Estados buscavam usurpar a competência dos Municípios para poderem tributar a tecnologia *streaming*, gerando incerteza nos contribuintes que poderiam estar sujeitos à bitributação.

Portanto, em sua cláusula terceira, foi disposto 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. (BRASIL, CONFAZ, 2017, grifo nosso)

Ou seja, ao utilizar a expressão “disponibilização”, o convênio estabeleceu uma nova hipótese de incidência do ICMS em relação à tecnologia *streaming*, restando clara que a atividade estaria sujeita ao pagamento do referido imposto.

Apesar disso, o Convênio possui aspectos inconstitucionais, pois ofende o art. 146, incisos I e III, alínea “a”, tendo em vista que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, bem como os respectivos fatos geradores e que no caso em análise, já havia sido estabelecida a Lei Complementar nº 157/2016 prevendo a incidência do ISS sobre a mesma operação e ainda sendo anterior ao Convênio.

Há também contrariedade ao artigo 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal, conforme determina a aplicação da alíquota interestadual se o destinatário está localizado em outra unidade federada, no entanto, o convênio em clara violação acaba por classificar todas as operações nacionais como internas. Dessa forma, o contribuinte está em um limbo e a uniformização da matéria se faz essencial a fim de evitar insegurança jurídica e a inconstitucionalidade.

Sobre o princípio da segurança jurídica que deverá ser respeitado pela administração pública, inclusive na elaboração de leis para cobrança de tributos, cabe ressaltar que norteia todo o sistema jurídico e tem previsão constitucional. Dentro de um Estado Democrático de Direito que decorre de um governo de lei, não é admissível a instabilidade desse princípio, devendo apresentar um sistema jurídico regular do ponto de vista funcional e estrutural, logo, ao observar o cenário de guerra fiscal travado entre Estados e Municípios, fica clara a insegurança jurídica e afronta direta ao princípio constitucional em análise.

De acordo com Ana Flávia Messa (2017, p. 230), o princípio da segurança jurídica se perfaz:

É o mandamento revelado no binômio: certeza do direito e proibição do arbítrio. Tal binômio é fundamentado na supremacia da lei, na estabilidade das relações jurídicas, na previsibilidade de comportamentos, na existência de instituições estatais com poderes e garantias, nos atos do Poder Público com boa-fé e razoabilidade, na existência da Constituição como ordem normativa basilar e adoção de padrões de honestidade e retidão, de forma a não prejudicar ninguém.

Assim, o conceito de segurança jurídica está intimamente ligado ao princípio da legalidade, insculpido no art. 150, I, da CF, mas assumindo, nessa na seara tributária, a feição de nortear a elaboração de normas jurídico- tributárias estáveis, objetivas e elaboradas de modo a não gerar dúvidas sobre sua aplicação e em conformidade com os textos constitucionais.

No entanto, a segurança jurídica em matéria tributária nacional não é o modelo ideal, e exemplo claro disso é a instabilidade das leis que cercam a tributação de serviços digitais, dentre os quais o *streaming*, conforme visualizado e discutido acima.

3 ECONOMIA DIGITAL: PLATAFORMA *STREAMING*

3.1 Conceito de *streaming*

A palavra *streaming* significa fluxo de mídia, tendo em vista que ocorre uma transmissão contínua de dados, ou seja, o fluxo é constante para o aparelho do usuário permitindo que as imagens e os sons sejam reproduzidos enquanto são baixados. Assim, ocorre a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo e esses dados não ficam salvos no dispositivo de propriedade do usuário de modo que ocorre a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário tenha arquivos salvos em uma memória física e tangível.

Existem diversas modalidades de *streaming*, como plataformas de músicas e vídeos, que podem ser:

- I – Gratuitas sendo remuneradas por anúncios, como por exemplo: Crackle, Stremio, YouTube
- II – Arelados à algum canal de televisão, sendo eles: Globo Play, Sony Play, Disney Plus
- III – Pagos que são aqueles em que há um pagamento de mensalidade pelo usuário para poder desfrutar, sendo o mais famoso deles a Netflix

Importa ainda classificar os tipos de transmissão de *streaming*, sendo eles:

- I – *On Demand*
- II – *Live Streaming*

O primeiro se caracteriza como uma transmissão feita a partir de um acervo de vídeos e o segundo representa uma transmissão ao vivo.

A tecnologia *streaming* foi desenvolvida nos Estados Unidos na década de noventa, no entanto, começou a se popularizar depois dos anos 2000 com a evolução da *internet* e aumento da velocidade através da banda larga, permitindo a disponibilização de vídeos de alta qualidade

O *streaming* funciona através do fluxo contínuo de dados a partir da funcionalidade do *buffer*, que permite o armazenamento temporário de parte do conteúdo permitindo a transmissão temporária, fluída e sem interrupções. Dessa forma, o conteúdo é recebido pela *internet* via

players, dependendo de redes de fornecimento de conteúdo, conhecidas como CDN (*Content Delivery Network* ou Redes de Entrega de Conteúdo), ou seja, trata-se de uma plataforma de servidores com alta distribuição pelo território que auxilia no armazenamento e distribuição do conteúdo. A CDN funciona a partir de uma cópia do conteúdo original, que fica armazenado no *datacenter* da companhia que será distribuída pelos servidores ao redor do mundo.

Assim, o sistema permite que ao escolher determinada obra audiovisual não se tenha que buscar a transmissão de dados do servidor principal, no qual se localiza o arquivo original, mas, sim, de *datapackets* a partir de uma cópia do arquivo disponibilizada no servidor CDN mais próximo da localização do usuário.

Logo, se o consumidor decide utilizar sua plataforma de *streaming*, o pedido de transmissão de dados não será feito no servidor principal da empresa, mas no servidor mais próximo do consumidor que tenha o arquivo requisitado que não necessariamente estará na localidade do consumidor, podendo ser diversa.

Portanto, é possível concluir que o serviço do *streaming* é prestado de forma remota, pouco importando a localidade física da sede da companhia, se há filiais no país consumidor, sendo suficiente o acesso à rede mundial de computadores para que ocorra a transmissão de dados.

3.2 Natureza jurídica da plataforma *streaming* do ponto de vista tributário

A natureza jurídica da plataforma *streaming* é uma das principais questões que rodeiam a nova tecnologia. Isso porque se caracteriza como uma cessão temporária do conteúdo a ser acessado pelo usuário, ou seja, é um aluguel que o usuário paga para acessar o conteúdo disponibilizado. No entanto, apesar de ter afinidade com o aluguel, não pode ser confundido como uma obrigação de dar, tendo em vista que os bens não revestem a natureza de produto ou de mercadoria.

Ainda nesse sentido, também não é viável caracterizar como uma obrigação de fazer que pressupõe a prestação de serviço que por sua vez pressupõe um esforço humano que tem por objetivo cumprir uma determinada prestação ou fornecimento.

Dessa forma, o próprio texto legal no item “1.09”, na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que conceituou o *streaming* como “[...] disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet* [...]”, concluindo assim que a natureza jurídica se perfaz como uma cessão de direitos autorais. (BRASIL, 2003).

Nesse sentido, o STJ julgou REsp 1.559.264/RJ que reconheceu a cobrança de direitos autorais decorrentes da execução de mídias musicais através da *internet*, ou seja, conforme previsão do art. 29, incisos VII, VIII, I, IX e X da Lei nº 9.610/1998, a tecnologia *streaming* atende aos requisitos de incidência normativa, portanto, é uma modalidade de exploração econômica das obras musicais que demanda autorização prévia de seus autores.

Tendo isso em mente, verifica-se que não cabe a incidência do ISS no *streaming* por não se enquadrar no conceito de serviço e por outras inconstitucionalidades que serão demonstradas posteriormente.

Por fim, também não é possível verificar a tributação pelo ICMS em suas duas modalidades, ICMS-Mercadoria ou ICMS-Comunicação, isso, porque não pode encaixar-se no conceito de mercadoria, pois se trata de bem incorpóreo e não há presença de terceiro para efetivar a comunicação.

Portanto, a natureza jurídica do *streaming* é de direito autoral e propriedade intelectual, segundo a Confederação Nacional de Serviços (2017, p. 21) , “[...] o adquirente passa a ter, tão somente, o direito de uso, por meio de uma licença/cessão concedida por seu criador, que é o seu real proprietário”.

4 ASPECTOS DE TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NO BRASIL

4.1 Da (in)constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016

Em 29 de dezembro de 2016, sancionou-se a Lei Complementar nº 157/2016, a qual dentre outras coisas, ampliou as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da Lei Complementar 116/2003.

O referido diploma legal alterou a Lei Complementar 116/2003 que dispõe sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN), a Lei 8.429/1992 que versa sobre Improbidade Administrativa e por fim, a Lei Complementar 63/1990 que traz critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências recebidos por estes, pertencentes aos Municípios.

Dentre as diversas alterações trazidas pela Lei Complementar nº 157/2016, destaca-se o acréscimo do subitem 1.09 à Lista de Serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), ampliando a hipótese de incidência do referido imposto, uma vez que previu como fato gerador a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet* – respeitada a imunidade de livros, jornais e

periódicos – exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei 12.485/2011. Dessa forma, a alteração em análise introduziu os contratos de *streaming* como passíveis de incidência de ISS.

Ao verificar a norma, percebe-se que os serviços de comunicações, por exemplo a distribuição dos conteúdos disponibilizados pelas TVs por assinatura, são regulados pela Lei nº 12.485/2012 e sujeitas ao ICMS-comunicação.

Conforme discutido anteriormente no presente trabalho, a incidência do ICMS-comunicação se dá por uma obrigação de fazer que se faz necessária para a efetivação da comunicação entre emissor e receptor. Nesse sentido, para fins de incidência do ICMS-comunicação é necessário observar que decorre da existência de uma rede própria de telecomunicações para a prestação do serviço, portanto, não poderá ocorrer a incidência do ICMS-comunicação em face da ausência de condições e meios para que essa comunicação efetivamente ocorra.

Todavia, nas plataformas de *streaming* existe uma rede de telecomunicações preexistente, não podendo ocorrer a incidência do ICMS-comunicação, uma vez que o acesso ao conteúdo digital em si não configura prestação onerosa de serviço, haja vista que os meios efetivos são proporcionados por outra empresa.

Cumprido esclarecer que o *streaming* é um mecanismo de distribuição de dados contratos pelo usuário, no qual as informações distribuídas não são armazenadas, ou seja, a mídia somente é reproduzida em tempo real não havendo a cessão definitiva de conteúdo, nesse sentido, não se configura um serviço enquanto obrigação de fazer de natureza física ou intelectual, pois não há a realização de uma atividade, que se concretiza em um esforço humano.

Ademais, um dos principais objetivos da Lei Complementar é combater a guerra fiscal entre municípios, uma vez que, antes da legislação, as cidades tinham autonomia para estabelecer suas alíquotas e isso fomentava a concorrência entre as prefeituras para atração de empresas, dessa forma, a alíquota foi fixada numa base mínima de 2%.

No entanto, a Lei Complementar está maculada de inconstitucionalidade, uma vez que o *streaming* na verdade configuraria uma hipótese de cessão de direito e não em um serviço prestado, pois não há uma obrigação de fazer, conforme já exposto.

Nesse sentido denota-se a lição de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 118):

[...] mesmo quando a transmissora de sinais de som e imagens não é criadora da programação, ela adquire seus direitos autorais ou a licença para transmiti-la, por meio de contrato de distribuição, passando a enviá-la aos usuários, por meio de cessão de direito de uso, objeto de contrato de licenciamento [...]. Considerando que a transmissora concede licença de uso de direitos autorais de que é detentora, não se

pode falar em incidência de ISS sobre tal atividade. As cessões de direito de uso não podem ser alvo desse tributo, pois não são, como já insistentemente salientado, prestações de serviço.

Tendo em vista a outorga da competência residual prevista na Constituição Federal, no artigo 154, I, é possível a União instituir impostos residuais, seria uma possível solução a instituição de novo imposto para abarcar esse novo nicho econômico, pois a inovação legal trazida pela Lei Complementar nº 157/2016 pode estar abarcada por vício trazendo consequências catastróficas aos contribuintes, instituindo a competência municipal sobre uma espécie de cessão não definitiva de direitos.

Por fim, presta esclarecer que conforme, entendimento de Irene Patrícia Nohara (2012), atualmente, as normas e os princípios têm caráter vinculante, cogente ou obrigatório, na medida em que consubstanciam a mais elevada expressão do consenso social sobre os valores básico a serem assegurados no Estado Democrático de Direito.

Portanto, é possível concluir que enquanto não houver uma nova legislação que abranja as novas hipóteses tecnológicas que surgiram, prevalecerá a Lei Complementar nº 157/2016, incidindo sobre o *streaming*, o ISS.

4.2 Da afronta ao texto constitucional e Súmula Vinculante 31

Dispõe a Súmula Vinculante nº 31 ser inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISS, sobre operações de locação de bens móveis.

Nesse sentido, esclarece que ao analisar a principal atividade da Netflix que consiste em uma das principais plataformas de disponibilização de conteúdo audiovisual via *streaming*, não é nada mais do que uma assinatura de disponibilização virtual de filmes e séries, através do acesso remoto, durante um determinado período de tempo disponível enquanto a assinatura estiver ativa.

Logo, a disponibilização via *streaming* traduz-se em bem incorpóreo em que não há transferência de titularidade, dessa forma, conforme caracterização do artigo 233 e seguintes do Código Civil Brasileiro, a obrigação de dar tem como característica a tradição de um bem ao credor, ainda que essa entrega não resulte em transferência de propriedade, podendo consistir somente em transferência de posse.

Diante do exposto, vale a citação de Carlos Roberto Gonçalves (2011, p. 57), *in verbis*:

Os atos de entregar ou restituir podem ser resumidos numa única palavra: tradição. Segundo Limongi França, obrigação de dar é “aquela em virtude da qual o devedor

fica jungido a promover, em benefício do credor, a tradição da coisa (móvel ou imóvel), já com o fim de outorgar um novo direito, já com o de restituir a mesma ao seu dono.

Cumpramos retomar aspectos históricos da Netflix que como já foi dito, é o maior exemplo de plataforma *streaming*, e que começou como uma espécie de locadora de filmes, de forma que os produtos eram disponibilizados no site, o consumidor poderia acessar, escolher o título de sua preferência e os DVDs eram entregues na sua casa e ao terminar de assistir ou finalizar o prazo, o funcionário passava de novo para pegar os filmes de modo que o pagamento era feito por título locado. Logo, é possível concluir que, em sua origem, a Netflix já viabilizou na verdade uma locação.

Assim, é possível concluir que a tecnologia *streaming* poderia configurar uma locação, em razão da transferência de posse não definitiva ao usuário, mediante retribuição, logo, caracterizando como obrigação de dar, não podendo ser tributada por meio do ISS que conforme já exposto, implica em uma obrigação de fazer e na prestação de um serviço.

Em face a situação proposta e a distinção entre obrigação de dar e fazer, o STF foi provocado no fim de avaliar a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis e, após extenso debate, foi editada a Súmula Vinculante 31 que afastou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Cumpramos salientar que o plenário do STF analisou o RE 626.706/SP, sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, ocasião em que, devido à aplicação da Súmula Vinculante nº 31, foi afastada a incidência do ISS na locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados, conforme ementa:

Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal. (BRASIL, STF, 2010).

Nesse sentido, não há como afastar o fato de que a Netflix em muito se assemelha com a antiga locação de filmes, inclusive, suas origens remontam a isso, residindo a diferença na tecnologia empregada e na forma como o conteúdo é disponibilizado.

No entanto, no caso de não ser possível analisar a disponibilização de conteúdo digital através da plataforma *streaming* no sentido de consistir em uma locação pura e simplesmente, é possível reconhecer uma cessão de direitos de uso, de caráter não definitivo, tendo em vista que não existe um fornecimento e consequente armazenamento de dados, sendo a cessão de direito de uso como a transmissão de direitos sobre determinado bem de forma gratuita ou

onerosa. Assim, é possível verificar que a cessão de direito de uso consiste em uma obrigação de dar.

Dessa forma, a incidência de ISS sobre cessão de direito de uso ainda aguarda posicionamento do STF, no tema 590 da repercussão geral sob a relatoria do Min. Luiz Fux, caso em que foi interposto RE 688.223/PR, em que uma operadora de celular alegou não ser cabível a cobrança de ISS sobre licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador sob o argumento de que não constituem obrigação de fazer, e portanto, não poderiam ser conceituadas como serviço, não havendo fato gerador para incidência de ISS.

De todo modo, ao tratar da disponibilização de conteúdo via *streaming* como cessão de uso que tem afinidade com a locação, ou simplesmente locação, é inquestionável a classificação dessa atividade como obrigação de dar, sendo inadequada a incidência de ISS e a consequente inconstitucionalidade do subitem 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016, afetando as garantias constitucionais dos contribuintes e abalando a segurança jurídica que norteia o direito.

Por fim, uma alternativa ao problema de tributação da tecnologia *streaming* seria a implementação do Imposto sobre o Valor Agregado, ou simplesmente IVA, conforme modelo europeu de tributação, conforme proposta da Reforma Tributária que pretende acabar com o efeito cascata de impostos que incidem sobre o consumo e a produção no Brasil e a guerra fiscal entre os entes federativos.

5 DA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO IVA NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

5.1 IVA para tributação de plataforma *streaming*

O IVA – Imposto sobre Valor Agregado – consiste em um imposto plurifásico e não cumulativo, que tributa bens e serviços de maneira unificada, ou seja, por um imposto geral sobre a compra, cobrado de forma proporcional ao preço oferecido. Dessa forma, o IVA incide sobre todas as fases da cadeia de produção e consumo, não apenas na final, estimando o percentual do imposto no começo da cadeia de produção.

Ademais, o imposto tem uma característica relevante que consiste na cobrança no local de destino da mercadoria ou serviço, de modo a tributar o consumo de fato, e não a produção.

O novo tributo chegaria a substituir cinco tributos cobrados atualmente, o que não inclui impostos ligados à renda e à propriedade, quais seja:

ICMS: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

COFINS: Contribuição pelo Financiamento da Seguridade Social

PIS: Programa de Integração Social

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

ISSQN: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Dessa forma, dentre os tributos apontados, três são federais (PIS, COFINS e IPI), o ICMS é estadual e o ISS é municipal. Logo, na cadeia produtiva incide no mínimo os 5 impostos descritos acima com alíquotas diferentes que devem ser recolhidos a diferentes entes federativos tornando o sistema burocrático que, ao final, somente traz prejuízo ao contribuinte. Ademais, outro problema é enfrentado nesse processo, o famoso efeito cascata, que se traduz na cobrança de impostos sobre outros impostos, ou seja, um imposto é cobrado sobre o valor de um produto que já teve impostos incidindo em etapas anteriores, causando o fenômeno da bitributação. Ponto importante que merece destaque é que o IVA por ser um imposto unificado e mais simples garantiria o fim da guerra fiscal entre os entes federativos e do efeito cascata.

Importa esclarecer que esse sistema de tributação já vêm sendo usado em países da Europa, como a França, por exemplo, e países da América Latina, como Argentina, Chile e Uruguai, conservando suas peculiaridades em cada caso, mas mantendo seu princípio básico de evitar diferentes tributações ao longo do processo produtivo e simplificando a arrecadação com a consequente diminuição do preço final.

No entanto, há algumas desvantagens que cercam a adoção do IVA no sistema tributário brasileiro, que consiste na supressão da autonomia dos Estados e Municípios, afrontando o princípio federativo e possível redução da arrecadação de impostos e diminuição de receitas nos Estados e Municípios, pois o valor arrecadado deveria ser entregue diretamente a União com o posterior repasse por parte desta.

Dentre as propostas de emenda constitucional apresentadas sugerindo a tributação de Bens e Serviços no modelo do IVA, destaca-se a PEC nº 45/2019, que pretende simplificar o sistema de arrecadação de tributos substituindo os cinco impostos já mencionados (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins), cuja incidência se dá sobre bens e serviços, por um único denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com semelhança ao IVA. Dessa forma, esse imposto seria federal, instituído por meio de lei complementar federal e com alíquotas destinadas aos entes federativos instituídas por meio de lei ordinária.

O fato gerador do referido imposto seriam as operações onerosas com bens e serviços, logo, ampliaria sua incidência englobando bens tangíveis e intangíveis, e dispensando a classificação das diferentes situações de consumo como mercadorias ou serviços, não sendo necessário tal diferenciação por se tratar de imposto único.

No que concerne à alíquota, na referida PEC nº 45/2019, cada ente federativo teria autonomia para fixar uma parcela da alíquota total do imposto, formando um sistema de várias alíquotas, em respeito à autonomia federativa, no entanto, para o contribuinte restaria uma alíquota unificada e o valor arrecadado seria redistribuído por União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

No que concerne à tributação do *streaming*, é inquestionável que o sistema tributário atual não atende aos princípios listados pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - que elabora estudos visando melhorar os mecanismos de tributação de novas tecnologias em caráter global. Dentre os princípios elaborados merecem destaque a neutralidade, a eficiência, a certeza, a simplicidade das regras tributárias, a efetividade e a equidade na tributação e a flexibilização.

Ao observar o caso do *streaming* no Brasil fica evidente a inabilidade do sistema tributário atual em atender aos princípios listados pela OCDE, demonstrado especialmente na tributação do consumo, em um cenário de insegurança e incerteza, com elevado número de regras tributárias, incentivando a guerra fiscal.

Assim, diante dos desafios atualmente impostos pela tributação da economia digital, seria interessante pensar em uma mudança de legislação para que represente opção mais segura e eficiente às novas realidades. Assim, sendo a questão de conflitos de competência um dos principais problemas, se não o principal, verificado na tributação do *streaming*, relativo à incidência do ISS ou ICMS que vem sendo o principal objeto de discussão do presente estudo, evidencia-se que a proposta de um imposto único com repasses previstos aos entes da federação de maneira mais uniforme poderia solucionar a guerra fiscal e os conflitos de competência, promovendo maior segurança ao contribuinte.

Outro ponto de vantagem na adoção o IVA ou IBS, conforme José Luis Ribeiro Brazuma (2018, p. 842), seria no fato de trazer maior familiaridade dos investidores estrangeiros, tornando mais atrativo para possíveis investimento.

Por fim, dentre as razões para adoção do IVA no sistema brasileiro destaca-se a necessidade de uma federação funcional, haja vista que o atual sistema se mostra falho sobrecarregando o Judiciário para dirimir questões de conflitos tributários, especialmente conflitos de competência envolvendo ICMS e ISS. Tanto o STJ quanto o STF possuem

inúmeras súmulas editadas sobre os referidos impostos o que representa o gigantesco estoque de conflitos judiciais, existem ainda, diversos casos sob regime de repercussão geral pendentes de julgamento. Além disso, é possível verificar os efeitos desses conflitos refletidos nas finanças públicas com um enorme valor de dívida ativa e programas de parcelamento, um verdadeiro caos frente a uma legislação que pede por mudanças.

5.2 Consequências jurídicas da adoção do IVA para novas tecnologias

Diante do exposto, a adoção do IVA ou IBS seria uma alternativa viável a solução dos problemas enfrentados atualmente no contexto de tributação das novas tecnologias, isso, porque não mais haveria dúvidas acerca da definição como “mercadoria” ou “serviços” e a guerra fiscal estaria cessada acerca da tributação pelo ICMS ou ISS.

Ademais, como já se verificou, a legislação não acompanhou o processo de desenvolvimento da economia digital, logo, o Direito Tributário não pode admitir interpretação extensiva de seus conceitos para abarcar situações diversas das previstas em suas normas, com a adoção do imposto único, não seria necessária interpretação extensiva, tendo em vista que o consumo por meio das plataformas *streaming* encontraria previsão legislativa própria e conseqüentemente traria maior segurança jurídica ao principal prejudicado, o contribuinte.

Apesar disso, a economia digital traz um desafio a ser superado, pois existe a dificuldade de se determinar onde as operações foram realizadas, devido principalmente a falta de materialidade, presença física ou territorialidade destas. Logo, para solucionar esse problema poderá ocorrer a tributação no local de residência do prestador ou do consumidor.

De acordo com a OCDE, a atribuição de competência deverá ser feita no local de residência do consumidor. No entanto, esse não é o único desafio que gira em torno da adoção do IVA, há ainda a despersonalização do sujeito passivo, virtualização do pagamento e esses problemas se intensificam no sistema brasileiro tendo em vista atualmente a tributação ainda se perfaz na incidência de tributos diversos no consumo, modelo esse incompatível com a economia digital.

Assim, se o IBS/IVA for implementado como um imposto estadual, ou for concedida autonomia aos Estados e Municípios para implementarem suas alíquotas próprias, o local de recolhimento do imposto deverá ser estabelecido e enfrentará a questão acima descrita.

No entanto, apesar das dificuldades que a implementação do IVA poderá trazer, fato é que o sistema de tributação brasileiro não mais supre as necessidades de tributação impostas pelas novas tecnologias, não abarcando as situações de consumo atuais e mostrando-se um

sistema complexo e ultrapassado, principalmente no contexto internacional. Logo, faz-se mais que necessária uma reforma no sistema de tributação brasileiro para adoção o quanto antes de tributação no modelo do IVA, nos termos mencionados pela OCDE, uma vez que traria soluções para algumas dificuldades na tributação de novas tecnologia, em especial, o *streaming*.

6 CONCLUSÃO

Fato é que a economia digital trouxe novas formas de consumo, como o acesso proporcionado pelas plataformas *streaming* em que não há mais a consideração aos aspectos físicos e corpóreos dos produtos, trazendo desafios aos conceitos já estabelecidos na legislação tributária.

Os desafios mencionados implicam na definição da natureza do consumo advindo, remontando a conflitos de competência entre Estados e Municípios, com legislações obsoletas que não abrangem os novos conceitos estabelecidos. Assim, ocorre uma verdadeira guerra fiscal entre Estados e Municípios pelo monopólio da cobrança do imposto com a edição de Lei Complementares e Decretos inconstitucionais e repetidos, dispendo sobre o mesmo assunto, ou seja, a mesma hipótese de incidência, mas em âmbito estadual e municipal concomitantemente, trazendo insegurança jurídica e instabilidade nas relações de cobrança, deixando de observar princípios constitucionais da Magna Carta, prejudicando tão somente o contribuinte.

Conforme restou demonstrado, a relação entre usuário e fornecedor estabelecida no consumo via *streaming* não pode ser considerada como uma “circulação de mercadorias”, tão pouco como uma “prestação onerosa de serviço de comunicação”, não podendo, portanto, considerar ocorrido o fato gerador do ICMS, em sua modalidade mercadoria ou comunicação.

Contudo, apesar de excluída a hipótese de incidência do ICMS, não poderá ser considerado plenamente constitucional a incidência do ISS, que considera o consumo realizado por meio das plataformas de *streaming* como um “serviço de qualquer natureza”, tendo em vista a natureza jurídica do *streaming* se caracteriza como direito autoral e propriedade intelectual.

Ademais, importa compreender que o modo de consumir os bens que antes precisavam de um suporte físico e hoje são incorpóreos mudou e se faz necessária a configuração de um sistema tributário em contato com a realidade que busca tributar.

Diante dessa nova realidade, foi proposta a implementação do IVA, nos moldes de outros países europeus, imposto que incidiria sobre o consumo, tornando unificada a incidência do ICMS, do ISS, do COFINS, do PIS e do IPI.

Atualmente, a tributação se dá por meio da Lei Complementar nº 157/2016, que já provou ser inconstitucional, tendo em vista que a plataforma *streaming* tem como característica a cessão de direito de uso e não uma obrigação de fazer propriamente dita, não podendo encaixar-se no conceito de serviço e não podendo ser tributada pelo Imposto Sobre Serviços.

Logo, torna-se justo e viável a implementação de novo imposto, nos moldes de outros países do mundo para criar maior estabilidade nas relações contribuinte-Estado e consequentemente atrair investimentos estrangeiros por simplificar o sistema tributário e ainda observar semelhança com esses países.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação e Jurisprudência

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil do 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020].

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992*. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998*. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011*. Dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 11.437, de 28 de dezembro de 2006, 5.070, de 7 de julho de 1966, 8.977, de 6 de janeiro de 1995, e 9.472, de 16 de julho de 1997; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112485.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990*. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp63.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016*. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto de arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recibos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 45/2019*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICM 66/88*. Brasília, DF: CONFAZ, 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017*. Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *RE 361.829*. Relator: Min. Carlos Velloso, 24 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14735066/recurso-extraordinario-re-361829-rj/inteiro-teor-103120867>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). *REsp 1.559.264/RJ*. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: arquivocidadao.stj.jus.br/index.php/recurso-especial-n-1-559-264-rj. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 31*. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 446.003-3*. Relator: Min. Celso de Mello, 4 de agosto de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>. Acesso em: 27 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI 1945*. Relator: Min. Cármen Lúcia, 12 de setembro de 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI 5576* (Petição Inicial). Relator: Min. Roberto Barroso, 14 de fevereiro de 2017a. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2017/3/art20170320-02.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 626.706/SP*. Relator: Min. Gilmar Mendes, 24 set. 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 651.703*. Relator: Min. Luiz Fux, 26 de abril de 2017b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 688.223/PR*. Relator: Min. Luiz Fux, 4 de outubro de 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22640422/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-re-688223-pr-stf/inteiro-teor-110891705>. Acesso em: 26 out. 2020.

Livros e artigos

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. 2.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. v. 2.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MESSA, Ana Flávia. *Curso de direito processual penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MOREIRA, André Mendes. A tributação dos serviços de comunicação: conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN). *Sacha Calmon Advogados*, 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

NEVES, Mariana Barboza Baeta. *O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do Estado*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

NOHARA, Irene Patrícia. *Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Laura Wilson Gonçalves

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31687652, Período matutino, Turma A

tendo realizado o TCC com o título: Tributação da plataforma Streaming: desafios e reduções
sob a orientação do(a) professor(a): Eduardo Sobboq

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de novembro de 2022

Laura Wilson Gonçalves
Assinatura do discente