

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano XII – Nº 67

Mar-Abr 2018

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Classificação Qualis/Capes: B4

Editores

Fábio Paixão

Ives Gandra da Silva Martins

Pilar Jiménez Tello

Walter Diab

Conselho Editorial

Hugo de Brito Machado (Coordenação) – Humberto Ávila (Coordenação)

Ives Gandra da Silva Martins (Coordenação)

Francisco Pedro Jucá (Coordenação) – Regis Fernandes de Oliveira (Coordenação)

André L. Costa-Corrêa – Antonio Carlos Rodrigues do Amaral

Antonio Jorge Pereira Jr. – Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira

Claudia Fonseca Morato Pavan – Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes

Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon – Fátima Fernandes R. de Souza

Francisco Rezek – Gilmar Mendes – Hugo de Brito Machado Segundo

José Augusto Delgado – José Maurício Conti – Kiyoshi Harada

Marcos Sacristán Represa – Marcus Abraham – Marilene Talarico M. Rodrigues

Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim

Newton De Lucca – Pedro José Carrasco Parrilla – Regina Helena Costa

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins – Ronaldo Chadid

Roque Antonio Carrazza – Sacha Calmon Navarro Coêlho

Sepúlveda Pertence – Thaís Folgosi Françoço

Autores colaboradores deste Volume

Adilson Abreu Dallari – Agatha Accorsi Voss – Fábio Zambitte Ibrahim

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza – Guêrula Viero

Guilherme Camargos Quintela – Ives Gandra da Silva Martins

Marc Antoni Deitos – Samille Rodrigues Sergio – Vinícius Lacerda

Voltaire de Freitas Michel

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

– Caderno de Direito Comparado

Publicação bimestral da LexMagister em parceria com o Centro de Extensão Universitária aos quais se reservam todos os direitos, sendo vedada a reprodução total ou parcial sem a citação expressa da fonte.

A responsabilidade quanto aos conceitos emitidos nos artigos publicados é de seus autores.

Artigos podem ser enviados para o e-mail revistadtr@iics.org.br, ou para o e-mail doutrina@editoramagister.com. Não devolvemos os originais recebidos, publicados ou não.

As ementas e acórdãos aqui publicados correspondem aos seus originais, obtidos junto ao órgão competente do respectivo Tribunal.

Esta publicação conta com distribuição em todo o território nacional e poderá ser enviada ao exterior.

A editoração eletrônica foi realizada pela LexMagister, para uma tiragem de 3.100 exemplares.

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

v. 1 (mar./abr. 2007)-.- Porto Alegre: LexMagister ; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, 2007.

Bimestral. Coordenação: Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, Francisco Pedro Jucá e Regis Fernandes de Oliveira.

v. 67 (mar./abr. 2018).

ISSN 1981-2221

1. Direito Tributário. Direito Constitucional. Sistema Tributário Nacional. Imposição Tributária. Tributos. Impostos. Taxas. Contribuições. 2. Finanças Públicas. Direito Financeiro. Direito Econômico. Direito Político. Política Tributária. Direito Administrativo. Preços Públicos. Tarifas. 3. Ética Pública. Moralidade Institucional. Ética Fiscal. Moralidade Administrativa. 4. Sociologia Financeira. Psicologia Financeira.

CDU 336.2(05)
CDU 342+336.1/.5(05)
CDU 336.2:172.1(05)
CDU 316.334.2(05)

Ficha catalográfica: Leandro Lima – CRB 10/1273

Capa: Apollo 13

LexMagister

Diretor Executivo: Fábio Paixão

Rua 18 de Novembro, 423 Porto Alegre – RS – 90.240-040
www.lexmagister.com.br magister@editoramagister.com
Serviço de Atendimento – (51) 3237.4243

Sumário

Doutrina

1. A Inconstitucionalidade da Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) nº 542
Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza 5
2. A Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social Prevista na Lei Complementar nº 110/2001
Fábio Zambitte Ibrahim e Agatha Accorsi Vöss 18
3. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro
Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio 35
4. Aspectos Controvertidos do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Filme x Foto e a Cobrança de ITCMD
Voltaire de Freitas Michel, Guérula Viero e Marc Antoni Deitos 65
5. A (I)Legalidade do Planejamento Tributário no Estado Democrático de Direito: Fundamentos Jurídicos e o Teste do Propósito Negocial
Vinícius Lacerda 81

Pareceres e Peças Forenses

1. Organização Social. Administração Central. Custos Indiretos. Rateio. Legalidade, Eficiência, Economicidade e Razoabilidade – Parecer
Ives Gandra da Silva Martins e Adilson Abreu Dallari 96

Jurisprudência

1. Supremo Tribunal Federal – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Substituição Tributária para Frente. Base de Cálculo. Presunção. Restituição da Diferença. Possibilidade. Alcance do § 7º do Art. 150 da CF
Rel. Min. Marco Aurélio 118
2. Superior Tribunal de Justiça – Mandado de Segurança. ICMS. Substituição Tributária “para Frente”. Art. 10 da LC nº 87/96 c/c o art. 150, § 7º, da CF. Valor da Operação Menor que o Presumido. Restituição. Possibilidade
Rel. Min. Humberto Martins 122
3. Superior Tribunal de Justiça – Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária. Cobrança. Matriz e Filiais. Possibilidade. Exercício do Poder de Polícia. Fato Gerador Individualizado em Relação a Cada Estabelecimento
Rel. Min. Benedito Gonçalves 126

4. Superior Tribunal de Justiça – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Operação Interestadual. Diferencial de Alíquota. Tredestinação da Mercadoria. Responsabilização do Vendedor. Boa-Fé. Verificação. Necessidade <i>Rel. Min. Gurgel de Faria</i>	130
5. Tribunal de Justiça de Alagoas – Pensão por Morte de Cônjuge. Previdência Pública. AL Previdência. Novo Casamento. Cancelamento Indevido <i>Rel. Des. Domingos de Araújo Lima Neto</i>	143
6. Tribunal de Justiça de Minas Gerais – Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação das Faixas da Rodovia. TFDR. Inconstitucionalidade. Entendimento do STJ. RMS 41.885/MG <i>Rel^a Des^a Alice Birchal</i>	148
7. Tribunal de Justiça do Paraná – Execução Fiscal. CDA. Inclusão do Nome do Executado nos Cadastros de Inadimplentes. Impossibilidade. CDA que Não Trata de Título Judicial Definitivo <i>Rel. Des. José Sebastião Fagundes Cunha</i>	152
8. Tribunal de Justiça de São Paulo – Execução Fiscal. IPVA. Arrendamento Mercantil. Responsabilidade Solidária do Arrendador, por Ser Ele Possuidor Indireto e Proprietário Resolúvel do Veículo, Somente até o Término do Contrato <i>Rel. Des. Kleber Leyser de Aquino</i>	157
9. Ementário	162
Sinopse Legislativa	188
Destaques do Volume Anterior	189
Índice Alfabético-Remissivo	190

Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro

GUILHERME CAMARGOS QUINTELA

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais; Doutorando em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais; Professor das Faculdades de Direito Milton Campos (MG); Advogado.

SAMILLE RODRIGUES SERGIO

Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora; Estagiária de Pós-Graduação no Ministério Público do Estado de Minas Gerais; Advogada.

RESUMO: Este artigo pretende estudar um dos principais focos de atuais debates relacionados à regulação do comércio eletrônico na seara do Direito Tributário brasileiro: a tributação da tecnologia *streaming*. Há uma guerra fiscal entre Estados e Municípios na tributação desta tecnologia, eis que a Lei Complementar nº 157/2016 determinou que incide ISS sobre a prestação, enquanto o Convênio ICMS nº 106/2017 prevê a incidência do ICMS. Assim, em breve análise, abordaremos as controvérsias sobre a matéria, sob a ótica constitucional e federativa, com o objetivo de conceituar a referida tecnologia e procurar definir qual o ente federado competente para regular o tema no que concerne à sua tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Tecnologia *Streaming*. Comércio Eletrônico. Guerra Fiscal. Princípio Federativo. Competência Tributária. ICMS. ISS.

SUMÁRIO: Introdução. 1 O *Boom* da Tecnologia *Streaming*. 2 A Tributação da Tecnologia *Streaming* nos Estados Unidos da América. 3 O Princípio Federativo no Sistema Tributário Brasileiro. 4 A Lei Complementar nº 157/2016 e a Tributação de *Streamings* pelos Municípios Brasileiros; 4.1 (In)Constitucionalidade na Tributação da Tecnologia *Streaming*?; 4.2 Tecnologia *Streaming* Diverge de Serviço de Comunicação; 4.3 Inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017. Conclusão. Referências Bibliográficas.

Introdução

A humanidade avança em saltos cíclicos de modernização. Do fogo à pedra lascada, das técnicas industriais às revoluções tecnológicas, a sociedade

se ajusta para atender suas urgências, e assim vai alterando os seus aspectos estruturais e sociais. Um dos principais fenômenos contemporâneos da modernidade foi o surgimento da internet, na década de 1960¹. Com esse instrumento, transformaram-se as formas de interação interpessoal, bem como o contexto sociocultural. Naturalmente, o Direito, ciência que incide diretamente sobre os fatos sociais, precisa acompanhar este desenvolvimento para se adequar à nova realidade posta. Porém, no contexto atual de “pós-modernidade”², as relações sociais adquirem volatilidade e se transmutam à velocidade do sinal eletrônico, tornando complexa a tarefa do sistema jurídico em conduzir e regular tais movimentos. Neste cenário movediço, é necessário averiguar os impactos das novas tecnologias na sociedade, para que se estabeleçam formas de regulamentação aptas a atender aos princípios intrínsecos do ordenamento jurídico brasileiro.

A internet é hoje ferramenta utilizada pelo homem em sua produção cultural, econômica e social. Seu conteúdo está inscrito em um espaço cibernético onde ocorre intenso e contínuo fluxo de informações, e não obedece a limites territoriais, materiais, morais ou políticos. Esse traço de condescendência das tecnologias de informação e comunicação para com limites, num contexto de “modernidade líquida”³, trouxe diversas reflexões sobre o presente e o futuro. A internet é a personificação da sociedade atual – representa a liquidez, a imediaticidade e a velocidade, pois sofre mudanças velozes e imprevisíveis. A tecnologia se sobrepõe ao tempo e ao espaço, eis que as operações, em grande maioria, não mais dependem do espaço físico, mas sim do meio virtual, que proporciona transmissões de informações em ritmo intenso e instantâneo. Empresas e negócios são facilmente geridos a distância e em vários casos nem sequer existem no mundo físico.

-
- 1 A internet foi desenvolvida pelo Departamento de Defesa dos Estados Unidos, em 1969, tendo recebido inicialmente a nomenclatura de ArpaNet (informação obtida em matéria do jornal *Folha de S. Paulo*, de 12.08.01. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>>). A ArpaNet servia como canal de comunicação de dados e de informações entre os militares e os cientistas das principais universidades norte-americanas. O sistema garantia que, em caso de eventual conflito que pudesse eclodir naquele período de guerra fria, um terminal destruído não prejudicaria o conjunto da rede. A segurança do sistema incentivou seu uso mais intenso pelas universidades, e a troca ágil de informações levou o sistema a ser ampliado para institutos de pesquisa fora dos Estados Unidos, a partir de 1982. Em 1987 foi autorizado seu uso comercial, mas apenas dentro do território norte-americano. Instituições brasileiras, como a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, a Universidade Federal do Rio de Janeiro e a Fapesp, a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, integraram-se à rede a partir de 1989. Tornada internacional, a ArpaNet virou internet, mas continuava restrita ao ambiente acadêmico. Em 1992, o Laboratório Europeu de Física de Partículas (Cern) inventou a World Wide Web, o protocolo de rede de alcance mundial, e várias empresas norte-americanas investiram na criação de provedores de acesso. A aplicação comercial da internet, no Brasil, foi liberada em 1995.
 - 2 HABERMAS, Jürgen. A modernidade: um projeto inacabado? Trad. Nuno Ferreira Fonseca. *Crítica: Revista do Pensamento Contemporâneo*, n. 2, nov. 1987, p. 5-23.
 - 3 BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

Verifica-se, portanto, que a tecnologia atual condiciona grande parte das operações cotidianas à informática e é importante analisar o impacto dessa nova realidade sobre as comunidades humanas. No Brasil, o número de pessoas com acesso à internet cresceu expressivamente, aumentando, conseqüentemente, o número de operações virtuais. Segundo o IBGE⁴, entre 2005 e 2015 houve um aumento de aproximadamente 446% do número de residências conectadas, num salto de 7,2 milhões para 39,3 milhões. Conforme o relatório mais recente da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD⁵), em 2017 o Brasil possuía 120 milhões de pessoas conectadas, ficando em 4º lugar no *ranking* mundial de usuários de internet⁶. Entretanto, no *ranking* mundial de comércio realizado pela internet, o Brasil está apenas em 62º lugar⁷ – mas com tendência de crescimento, graças à tecnologia *streaming*, de que trataremos adiante.

A magnitude desses números evidencia sensível transformação da sociedade e realça o dever do Direito de acompanhar as mudanças e estudar a melhor forma de regulamentação do ciberespaço, que se tornou extensão do mundo real. Todavia, já se mencionou que as constantes mutações do ambiente virtual originam situações não previstas pelo ordenamento jurídico, o que configura uma barreira de complexidade para normatização. Mas, mesmo se tratando de um espaço de natureza única, a criação deste ambiente virtual está subordinada a uma sociedade já constituída no mundo real. Assim, para que ocorra a adequada organização do vasto mundo virtual, é imprescindível que os legisladores e doutrinadores atentem-se sempre aos princípios intrínsecos do ordenamento jurídico existente, realizando as devidas harmonizações condizentes com as singularidades do moderno cosmo virtual.

Logo, cada inovação tecnológica da era digital demanda que os juristas empreendam análise profunda e detalhada sobre o assunto, buscando interpretá-lo com base nos princípios jurídicos e à luz da vontade da Constituição. Ante às peculiaridades da realidade virtual, é importante a busca do sentido das normas e da essência do Direito na solução dos casos concretos. Luís Roberto

4 IBGE. *Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua – PNAD contínua*. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Anual/Acesso_Internet_Televisao_e_Posse_Telefone_Movel_2016/Analise_dos_Resultados.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

5 UNCTAD. *Information Economy Report 2017*. Disponível em: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2017_en.pdf>. Acesso em: 25 de abril de 2018.

6 AGÊNCIA BRASIL. *Relatório aponta Brasil como quarto país em número de usuários de internet*. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2017-10/relatorio-aponta-brasil-como-quarto-pais-em-numero-de-usuarios-de-Internet> Acesso em: 15 fev. 2018. Segundo o relatório, o Brasil fica atrás apenas dos Estados Unidos (242 milhões), Índia (333 milhões) e China (705 milhões). Entretanto, o total de usuários brasileiros em relação à população é de apenas 59%.

7 Conforme relatório UNCTAD B2C E-COMMERCE INDEX 2017. Disponível em: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tn_unctad_ict4d09_en.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

Barroso e Ana Paula de Barcellos explicam que “o relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas”⁸. Deste modo, frente à ocorrência de fatos imprevisíveis, deve ser feita uma moderna interpretação do ordenamento jurídico, utilizando a ponderação de valores e de princípios, a teoria da argumentação, a racionalidade, dentre outras técnicas, que cumpram a finalidade do mandamento constitucional e produzam efeitos positivos sobre a realidade.

O comércio eletrônico – ou *e-commerce*, nomenclatura cada vez mais usual, graças à nossa subordinação às terminologias determinadas pelo inglês dominante – tem crescido velozmente no Brasil, conforme matéria publicada no *site* E-Commerce News⁹. No ano de 2017, quando o varejo físico enfrentou grandes dificuldades, o *e-commerce* cresceu 12% em relação a 2016, com faturamento de R\$ 59,9 bilhões, segundo dados da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABComm). Para 2018, a ABComm projeta crescimento de 15% e faturamento de mais de R\$ 69 bilhões. Destaque-se que vendas realizadas por celulares, em 2018, totalizam 33% do total de pedidos, contra 28% em 2017.

O mesmo *site* de notícias (E-Commerce News) informa que a Atento, uma das principais empresas em serviços de gestão de clientes e terceirização de processos de negócios (CRM/BPO) na América Latina, realizou pesquisa com 65 das mais importantes empresas varejistas brasileiras que atuam no comércio eletrônico, entre janeiro e fevereiro de 2018¹⁰. Verificou-se que a tecnologia e o investimento em aparelhos móveis já ocupam o quinto e sexto lugares do *ranking* das preocupações dessas empresas (indicados por 24% e 21%, respectivamente, dos entrevistados). A principal questão continua sendo “logística” (citada por 69% da amostra), mas 36% dos entrevistados, na maioria diretores e gerentes, confessam que sua grande preocupação é aprender a lidar com os diferentes perfis de consumidores digitais. Por isso, segundo depoimento na matéria publicada de Regis Noronha, vice-presidente de estratégia e *marketing* da Atento no Brasil, “nesse novo cenário digital, é imprescindível que as empresas invistam cada vez mais em soluções baseadas em tecnologia analítica e inteligência artificial”.

8 BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *R. Dir. Adm.*, Rio de Janeiro, n. 232, p. 141-176, abr./jun. 2003, p.144.

9 E-COMMERCE NEWS. Estudo disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/balancos/e-commerce-cresce-12-em-2017-e-projecao-para-2018-vai-a-15/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

10 E-COMMERCE NEWS. *Pesquisa revela o comportamento do novo consumidor no e-commerce*. Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/pesquisa-revela-o-comportamento-do-novo-consumidor-no-e-commerce/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

Informação importante do estudo é que 46% das empresas já contam com estratégia de atendimento multicanal, integrando o ponto de venda físico aos demais canais – o que tem sido iniciativa fundamental na era da transformação digital. Entretanto, nem todos os produtos oferecidos em ambiente virtual possuem estrutura física de distribuição. É o caso da tecnologia *streaming*, uma forma de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através de redes, e que será base de nossas reflexões no presente artigo.

Um dos temas que têm adquirido cada vez mais relevância e destaque no cenário mundial, como já adiantamos, é a tributação do comércio eletrônico, em especial da tecnologia *streaming*. Tal tecnologia é tendência global na indústria do entretenimento, considerada potencial “mina de ouro” fiscal. Os entes tributantes, sempre atentos a oportunidades de aumentar a sua arrecadação, demonstram grande interesse em tributar a potencial nova fonte de receitas. Porém, há dificuldades em conceituar a tecnologia *streaming*, identificar qual o tributo deve sobre ela incidir e, conseqüentemente, definir qual é o ente federado competente para realizar a cobrança, no caso brasileiro. Tais incertezas têm gerado uma crescente guerra fiscal entre estados e municípios acerca da tributação da referida tecnologia.

Para início das nossas reflexões, vamos pinçar uma frase do jurista Humberto Ávila, comentando decisões do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade da tributação de casos não previstos nas regras de competência da Constituição Federal de 1988: “A CF/88 atribuiu poder de tributar aos Entes Federados por meio de regras de competência. Essas regras referem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou expressamente sobre o tema ao asseverar que o intérprete ‘... não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis’”¹¹.

É verdade que o STF exarou manifestações expressas acerca do tema, mas o fato é que, conforme o art. 1.036 do Código de Processo Civil, essas manifestações não possuem os efeitos da repercussão geral, o que dificulta a uniformização da jurisprudência¹². Em razão disso, há, ainda, questionamento

11 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 264.

12 Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015: “Art. 1.036. (...) **Parágrafo único:** Negada a existência de repercussão geral no recurso extraordinário afetado e no representativo da controvérsia, serão considerados automaticamente inadmitidos os recursos extraordinários cujo processamento tenha sido sobrestado”.

de juristas, a exemplo do que vimos no parecer de Humberto Ávila sobre a constitucionalidade da tributação desta tecnologia. Detalharemos as posições de alguns especialistas, neste trabalho, quando tratarmos das questões de constitucionalidade envolvidas na tributação de *streaming*.

Tais controvérsias, infelizmente comuns no Brasil, geram insegurança jurídica e desrespeito aos princípios fiscais da OCDE¹³, que traçam as diretrizes da tributação do comércio eletrônico. O Brasil coopera com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde o início da década de 1990 e em junho de 2015 se tornou um parceiro estratégico da OCDE, após assinar um acordo de cooperação e aderir aos seus instrumentos jurídicos. Atualmente, desde maio de 2017, o país está sob exame de candidatura para iniciar seu processo de acesso à organização¹⁴.

Enquanto perduram as controvérsias, entretanto, alguns municípios brasileiros já começaram a tributar *streamings*, após a edição da Lei Complementar nº 157/2016, que considera a tecnologia como uma prestação de serviço passível da incidência do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Entrementes, o Convênio ICMS nº 106/2017 estabeleceu que, sobre a tecnologia *streaming*, incide o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), cuja competência tributária é dos estados. Diante deste cenário complexo, os contribuintes temem ser submetidos a bitributação ou a uma tributação desproporcional no que concerne à tecnologia *streaming*. Assim, este trabalho tem como escopo tecer breves considerações sobre a matéria e levantar pontos que parecerem mais interessantes, por intermédio da interpretação constitucional e de pesquisas legislativas e doutrinárias, objetivando lançar olhar sobre o tema em conformidade com o modelo federal brasileiro.

13 No âmbito tributário a OCDE criou o *Committee on Fiscal Affairs* (CFA), que estabeleceu diretrizes de tributação (*Taxation Framework Conditions* – 1998), a serem aplicadas ao comércio eletrônico. O CFA, em seu art. 9º, estabelece princípios fiscais e orienta que, em relação ao comércio eletrônico, os países devem: estabelecer uma tributação neutra e equitativa entre o comércio eletrônico e convencional, coibindo a discriminação fiscal (princípio da neutralidade); os custos tributários para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados (princípio da eficiência); as normas fiscais devem ser claras e simples para que o contribuinte compreenda seus efeitos (princípio da certeza e simplicidade); a tributação deve ter um valor adequado e o imposto precisa ser cobrado no momento certo e de forma correta, bem como o potencial de evasão fiscal deve ser minimizado através da fiscalização, havendo prevalência da substância sobre a forma (princípio da eficácia e justiça); o sistema tributário deve ser flexível e dinâmico com o objetivo de acompanhar o desenvolvimento tecnológico e comercial (princípio da flexibilidade). OCDE. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. Committee on Fiscal Affairs*, 8 out. 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

14 MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/component/tags/tag/ocde-organizacao-para-a-cooperacao-e-o-desenvolvimento-economico>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

1 O Boom da Tecnologia *Streaming*

O desenvolvimento da sociedade se relaciona diretamente com a evolução tecnológica, que auxilia os homens na democratização do acesso ao conhecimento. O rádio, criado em 1896, e a televisão, criada em 1920, foram considerados os principais meios de comunicação e entretenimento da sociedade durante muitos anos. Porém, com a expansão tecnológica e o surgimento da internet, o cenário mudou e os sujeitos passaram a utilizar novos instrumentos, tais como as redes sociais, *websites*, *softwares*, *downloads*, que possibilitam o armazenamento dos conteúdos digitais; e a tecnologia de *streaming*, que permite o acesso instantâneo a conteúdos digitais de áudios e vídeos. A tecnologia *streaming* é uma das mais importantes e rentáveis transações comerciais desenvolvidas no comércio eletrônico atual.

A palavra *streaming* significa fluxo de mídia, correspondendo exatamente à função desta tecnologia, que é a de transmitir sons e imagens instantaneamente, por meio de conexão *on-line*. O provedor recebe informações do usuário e ao mesmo tempo viabiliza acesso ao conteúdo solicitado por meio do envio de dados, sem que ocorra *download* dos arquivos. Assim, o importante é o acesso, não a posse ou a propriedade da mídia física ou virtual.

A tecnologia *streaming* foi criada nos Estados Unidos, na década de 1990, mas só se popularizou após a melhoria na velocidade das conexões com a *web*¹⁵, porque anteriormente a baixa velocidade impossibilitava o carregamento instantâneo. Esse mecanismo permite a transmissão de eventos ao vivo pelo *live streaming* e também possibilita o uso de serviços *on-demand*, que cobram uma assinatura mensal e disponibilizam filmes, séries, músicas, entre outros. Algumas empresas famosas que utilizam o *streaming on-demand* são Netflix, Spotify, Rdio (extinto por falência em 2015) e até mesmo as redes de televisão.

A utilização da tecnologia *streaming* expande-se cada vez mais, com a conseqüente retração de vendas físicas e *downloads*. Conforme relatório da Federação Internacional da Indústria Fonográfica (IFPI) e Pró-Música, em 2016 os serviços de *streaming* remunerados no mercado fonográfico tiveram crescimento de 60,4% no mundo todo e de 52,4% no Brasil, enquanto os *downloads* reduziram 20,5% (44,9% no Brasil) e as vendas físicas tiveram retração de 7,6% em nível mundial. Nesse mercado, o segmento digital correspondia a 49%, enquanto o físico representava 36%. Constatou-se, ainda,

15 Notadamente com o advento da chamada banda larga, que chegou ao Brasil no ano 2000, utilizando tecnologias de ADSL, cabo e *wireless*.

que 212 milhões de usuários de serviços de *streaming* geraram US\$ 3,9 bilhões em relação à receita produzida na indústria fonográfica¹⁶.

Estudo publicado em fevereiro de 2016 pela Universidade de Oxford, demonstrou que a indústria da TV também vem sendo expressivamente afetada por serviços de *streaming*. Conforme a pesquisa, o número de assinantes de TV paga nos EUA caiu de 100,9 milhões para 97,1 milhões entre 2011 e 2015, enquanto os serviços de vídeo *over the top* (OTT – plataformas que distribuem conteúdo audiovisual e textual através de plataforma IP; no Brasil, os mais conhecidos são Netflix e iTunes) aumentaram de 28 milhões para 50,3 milhões no mesmo período. É possível perceber que no Brasil também está ocorrendo essa transformação. Segundo a pesquisa Panorama Mobile Time/Opinion Box, entre abril e novembro de 2016, o número de internautas que assinam serviços de *streaming* através de *smartphones*, no Brasil, aumentou de 18,8% para 40,1%. Em contrapartida, o número de assinantes de TV a cabo, no país, entre abril de 2015 e abril de 2016, caiu 4,3%, de acordo com a Associação Brasileira de Televisão por Assinatura¹⁷.

Como se verifica, o comércio eletrônico via *streaming* está substituindo grande parte das transações comerciais físicas pelas transações realizadas por meio da comunicação cibernética. A atividade comercial virtual passou a ser mais vantajosa para as empresas, por exigir menores custos de implementação e de gastos, sendo que também beneficia os consumidores ao proporcionar atendimento rápido e confortável, sem demandar deslocamentos físicos. O *e-commerce* se divide em comércio indireto, em que o negócio é realizado no meio virtual e a sua efetivação/entrega ocorre no meio físico; e o comércio direto, em que o negócio é realizado e efetivado virtualmente, como ocorre com o serviço de *streaming*.

O escritor Lawrence Lessig já previa, em 2004, que o desenvolvimento da tecnologia de banda larga e de conexão sem fio iria permitir o acesso instantâneo a conteúdos de áudios e vídeos, substituindo o *download*, uma vez que o consumidor passaria a preferir assinar um serviço que administra os conteúdos *online* do que gerenciar o grande volume de arquivos e informações que a internet disponibiliza. Para o autor, “a situação atual é enfaticamente temporária”, porque as pessoas buscam mais praticidade e velocidade¹⁸.

16 O GLOBO. *Streaming avança 60,4% em 2016 e garante crescimento da indústria da música*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/cultura/streaming-avanca-604-em-2016-garante-crescimento-da-industria-da-musica-21381773>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

17 TERRA. *Com Netflix e Spotify em alta, usuários de streaming dobram no Brasil*. Disponível em: <<http://idgnow.com.br/Internet/2016/12/20/com-netflix-e-spotify-em-alta-usuarios-de-streaming-dobram-no-brasil/>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

18 LESSIG, Lawrence. *Cultura livre: como a mídia usa a tecnologia e a lei para barrar a criação cultural e controlar a criatividade*. Disponível em: <http://www.lacorte.adv.br/blog/wp-content/files/books_cc/livroCC_Lessig_CulturaLivre_tradTrama.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2018.

Ademais, o serviço de *streaming* empresarial vem apresentando crescimento exponencial, pois fornece mais segurança ao usuário, com produtos confiáveis, livres de vírus e protegidos contra *hackers*, diferentemente de alguns sites gratuitos que disponibilizam *downloads* e materiais *online*. Tais *softwares* de transmissão apresentam várias outras vantagens, tais como atingir mercados anteriormente fora do alcance; aumentar a produtividade; reduzir custos; distribuir conteúdo sem ofender direitos autorais; garantir liberdade de acesso ao conteúdo a qualquer momento; tornar desnecessária ao consumidor vasta capacidade de armazenamento em seus equipamentos; transmitir eventos ao vivo; bem como possibilitar ao usuário o controle da exibição, por meio de funções como pausar, avançar e retroceder, além de restrições de conteúdo (como para crianças).

A tecnologia *streaming* é conhecida como *Content Delivery Network* (CDN), em que um grupo de servidores (*data centers*) auxilia na distribuição mais veloz de conteúdo digital aos usuários. O usuário envia uma solicitação de conteúdo de vídeo, *v.g.*, para um conjunto de servidores (*clusters*), que repassam continuamente o conteúdo digital, reduzindo os atrasos de exibição, diminuindo o tráfego da rede e alcançando um grupo maior de usuários. Nesse modelo, as redes são centralizadas em vários servidores (dispositivos físicos utilizados pelas empresas para controlar as informações que transitam na internet)¹⁹. As empresas que utilizam este serviço são classificadas como “Provedores de Serviço On-line” (PSOs), nomenclatura utilizada pelo professor Ronaldo Lemos em sua obra²⁰. Os PSOs utilizam-se do acesso à internet para prestarem serviços *online*. Dessa forma, como as empresas estão prestando um serviço aos clientes, com a finalidade de auferir lucro, é desejável que ocorra a sua devida tributação.

Porém, na seara jurídica, verifica-se que há uma complexidade em adequar a inovação do sistema comercial virtual à realidade tributária. Surgiram dúvidas sobre questões diversas: como será exercido o poder de tributar sobre a nova forma de criação e circulação de riquezas? Qual é o ente público competente para tributar a matéria e qual tributo deve incidir? Este trabalho pretende avançar sobre o tema, com a finalidade de lançar luz sobre tais questões. Para isso, inicialmente será realizada breve análise dos desafios existentes em relação à tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América – país que é berço desta tecnologia –, com o objetivo de averiguar

19 LIU, Yong; GUO, Yang; LIANG Chao. *A survey on peer-to-peer video streamig systems*. Disponível em: <<http://ceweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

20 LEMOS, Ronaldo. *Direito, tecnologia e cultura*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

os esforços dos estadunidenses para enquadrar a tecnologia *streaming* no ordenamento jurídico vigente naquele país.

2 A Tributação da Tecnologia *Streaming* nos Estados Unidos da América

A tecnologia *streaming* é a nova tendência do mercado mundial de entretenimento, como já gizado. Nos EUA, por exemplo, o serviço é considerado a principal fonte de receitas da indústria da música, sendo o responsável pelo faturamento de 51% dos US\$ 7,7 bilhões arrecadados em 2016, conforme pesquisa da Associação da Indústria de Gravação dos Estados Unidos. Em 2011 somente 9% da receita advinha dos serviços digitais, o que demonstra o enorme impacto da tecnologia nos negócios atuais²¹. O declínio das vendas de DVDs, CDs, videogames e Blu-ray fez com que os estados norte-americanos deixassem de arrecadar cerca de U\$ 1 bilhão em impostos²².

Constata-se, a partir disso, que a economia norte americana atual tem grande parte de sua movimentação advinda da circulação de bens materiais intangíveis, com tendência de crescimento. Como está ocorrendo a transferência da execução de atividades econômicas do meio físico para o meio virtual, o Poder Público despertou para a necessidade de exercer sua soberania sobre a internet.

As discussões sobre a regulação do comércio eletrônico e da tributação de *streaming*, se encontram em estágio avançado nos Estados Unidos, país onde esta tecnologia foi criada. Mas ainda há vários conflitos e complexidades sobre o tema. Vejamos.

Em 20 de outubro de 1998 foi criado o *Internet Tax Freedom Act* – ITFA (H.R. 4.328), aprovado pelo Congresso dos Estados Unidos e assinado na forma da Lei nº 105-277 (publicada em 21 de outubro de 1998), impedindo os governos estaduais e locais de tributar o *acesso à internet* e impor tributos múltiplos ou discriminatórios sobre o comércio eletrônico pelo período de três anos, com a finalidade de assegurar que os norte-americanos não fossem surpreendidos com tributação inesperada e, conseqüentemente, custos não previstos. O objetivo da norma era permitir o crescimento da internet e pro-

21 O GLOBO. *Streaming já é a principal fonte de receitas da música nos EUA*. Disponível em: <<https://g1.globo.com/pop-arte/noticia/streaming-ja-e-principal-fonte-de-receitas-da-musica-nos-eua.ghtml>> Acesso em: 13 mar. 2018.

22 CUEMAN, Stephanie. *The Netflix Tax: Chicago's extension of its amusement tax to include electronically delivered entertainment faces numerous challenges and sets the stage for taxing on streaming-based entertainment*. *DePaul Business and Commercial Law Journal*, v. 15, issue 2, article 3. Disponível em: <<http://via.library.depaul.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1350&context=bcj>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

piciar um prazo para que se analisasse qual seria a melhor forma de tributar a tecnologia²³.

A moratória imposta pela ITFA, idealizada para ser temporária, foi prorrogada por diversas vezes. Finalmente, em 2013, o presidente Barack Obama assinou a *Permanent Internet Tax Freedom Act* (PIFTA), estabelecendo que nenhum estado ou subdivisão política poderá tributar o acesso à internet ou impor tributos múltiplos ou discriminatórios sobre o comércio eletrônico²⁴. Entretanto, tal prorrogação da imunidade se refere apenas à tributação *do acesso à internet*; não há proibição quanto à instituição de tributos sobre o comércio eletrônico em si: o que se veda é a imposição de tributos múltiplos ou discriminatórios.

A discussão sobre a tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos, entretanto, está ainda longe de alcançar a melhor forma de regulação. O debate se mantém, amplamente. Os governos locais e estaduais, os grupos empresariais de *Main Street*, a *National Governors Association* e a *National Retail Federation* pressionam pela criação e cobrança de tributos sobre as vendas *online* para garantir equidade entre empresas físicas e virtuais. Ademais, a Constituição dos EUA garante aos governos estaduais o direito de cobrar tributos sobre bens e serviços vendidos em seus territórios, independentemente de serem físicos ou virtuais²⁵.

Porém, há uma dificuldade legal para estabelecer a tributação do *e-commerce*, uma vez que a Suprema Corte Americana firmou entendimento no sentido de que só podem ser tributadas pessoas e empresas *com presença física significativa na área de jurisdição de cada ente político tributante*. Em sua decisão de 1992²⁶, a Corte proibiu os estados de cobrarem tributos sobre o comércio eletrônico de varejistas que não estivessem fisicamente no respectivo território, portanto. Tal decisão foi baseada em outra, de 1967²⁷, que proibiu a cobrança de imposto sobre vendas de mercadorias enviadas pelo correio. Dos 50 estados norte-americanos, 45 cobram *sales and use tax* das empresas

23 ALBUQUERQUE, Valéria Medeiros de. A tributação da internet no Brasil e nos Estados Unidos. *R. CEJ*, Brasília, n. 18, p. 104-108, jul./set. 2002.

24 CUEMAN, Stephanie. Op. cit.

25 MURNANE, Laura Gordon. E-commerce and internet taxation: issues, organizations, and findings. *Searcher*, v. 8, n. 6, jun. 2000. Disponível em: <<http://www.infotoday.com/searcher/jun00/gordon-murnane.htm>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

26 UNITED STATES SUPREME COURT. *Quill Corp. v. Heitkamp*, (1992), nº 91-194. *Argued: January 22, 1992*. Decided: May 26, 1992. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/504/298.html>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

27 UNITED STATES SUPREME COURT. *National Bellas Hess, inc. V. Department of revenue of state of 1967*, n. 241. *Argued: Febrary 23, 1967*. Decided: May 8, 1967. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/386/753.html>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

que têm *sales tax nexus* (nexo tributário) com o estado²⁸. O vínculo tributário é estabelecido pela presença física da empresa, de depósito de mercadorias ou de empregados em seu território²⁹.

A decisão de 1992, porém, não previu o crescimento acentuado do comércio eletrônico e a consequente crise financeira dos estados com a diminuição da arrecadação fiscal. Segundo a Conferência Nacional de Legislaturas Estaduais, os estados norte-americanos deixaram de arrecadar, em 2012, mais de US\$ 23 bilhões em tributos não cobrados sobre transações entre residentes e fornecedores de outros estados. Em 2015, numa decisão unânime da Suprema Corte, o juiz Anthony Kennedy afirmou que, devido ao crescimento explosivo das vendas *online*, o sistema legal deveria encontrar um caso apropriado para o Tribunal reexaminar a decisão de 1992³⁰. Em março de 2017 este caso surgiu quando o Estado de Dakota do Sul aprovou uma lei que exige que as empresas recolham *sales tax* sobre vendas virtuais quando seu volume ultrapassar US\$ 100 mil anuais, mesmo que os varejistas não tenham presença física no estado³¹. Os governadores de vários outros estados norte-americanos, preocupados com a redução da arrecadação fiscal e com o impacto que a imunidade tributária da internet gera ao comércio físico local, seguiram o exemplo e começaram a regular o comércio eletrônico. Em relação à tributação de *streaming*, nota-se que cada estado e cidade está regulando o tema de uma forma diferente, dado que é difícil a identificação do local da ocorrência do fato tributável, gerando insegurança jurídica.

Os Estados Unidos são uma federação com substancial descentralização, especialmente em relação às bases tributárias. A maior parte das receitas é administrada e arrecadada pelos estados, inclusive em relação à tecnologia *streaming*. Tennessee, Florida, Carolina do Norte, Pensilvânia e Washington já realizam a tributação da referida tecnologia, como veremos. Ademais, Alabama,

28 MELO, João Ozorio de. Não há consenso nos EUA sobre tributação do comércio eletrônico. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-18/nao-consenso-eua-tributacao-comercio-eletronico>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

29 MURNANE, Laura Gordon. Op. cit. Explicita a autora que, quando o consumidor está localizado no mesmo estado que o fornecedor ou comerciante, os *sales and use taxes* são cobrados do consumidor através do comerciante, que posteriormente remetem os valores às autoridades fiscais estaduais. Mas, quando o consumidor adquire algo do comerciante ou fornecedor fora do estado, como ocorre em vendas pela internet e por correspondência, o comerciante é obrigado a cobrar o imposto e enviá-lo ao estado consumidor somente se tiver *physical presence* ou *nexus* no estado do consumidor. Neste caso, os consumidores é que são legalmente obrigados a pagar o imposto para o estado apropriado. Porém, isso raramente ocorre, e, devido à dificuldade de fiscalização, a taxa de cumprimento está abaixo de 2% (conforme estudo realizado em 2012).

30 HURLEY, Lawrence. U.S. Supreme Court struggles with e-commerce sales tax case. *Reuters*, 17 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-usa-court-taxes/u-s-supreme-court-struggles-with-e-commerce-sales-tax-case-idUSKBN1HO010>> Acesso em: 30 abr. 2018.

31 HEMEL, Daniel. The Supreme Court didn't see e-commerce coming. *Slate*. 18 set. 2017. Disponível em: <http://www.slate.com/articles/technology/technology/2017/09/the_supreme_court_can_fix_its_mistake_on_taxing_e-commerce_companies.html>. Acesso em: 15 mar. 2018.

Illinois, Louisiana, Maine, Virgínia Ocidental e Califórnia estão discutindo a possibilidade de instituir a tributação.

O *U.S. Government Accountability Office* estimou, em relatório de novembro de 2017, que estados e municípios poderiam arrecadar entre US\$ 8 bilhões e US\$ 13 bilhões em receita, anualmente, se pudessem exigir que varejistas *online* coletassem o *sales tax*. Atualmente, a referida lei estadual de Dakota do Sul está sendo revisada na Suprema Corte, com previsão de julgamento para junho de 2018³².

Frisa-se que houve precedentes ao caso da Dakota do Sul. O estado do Tennessee instituiu o *sales tax* em 2015, com alíquota de 7% para venda, arrendamento, licenciamento e utilização de obras audiovisuais digitais, obras de áudio digital e livros digitais³³. Um ano depois, em agosto de 2016, a Pensilvânia impôs *sales tax* de 6% sobre o serviço de *streaming* e *download*, arrecadando nos 10 primeiros meses cerca de US\$ 46,9 milhões.

Na Virgínia foi apresentado um projeto de lei pela Del. Vivian E. Watts, *D-Fairfax*, com a finalidade de instituir tributo à alíquota de 5% sobre a tecnologia *streaming*. Contudo, a iniciativa sofreu forte oposição da comissão da Câmara dos Delegados de Virgínia. Segundo o discurso de Watts no Comitê de Finanças da Câmara, o projeto de lei geraria receita adicional de US\$ 7,9 milhões para o Estado, tornando-o menos dependente de outros tributos. Porém, após discussões, a própria delegada concluiu que o projeto de lei não estava pronto para passar na forma em que proposto, tendo votado contra a própria proposta, pedindo aos colegas que considerassem a alternativa numa futura reforma tributária³⁴.

A seu turno, Chicago, com a finalidade de aumentar a receita da cidade, que enfrenta crises orçamentárias atualmente, também criou o imposto sobre o meio eletrônico em 1º de setembro de 2015, ao instituir a instrução fiscal *Tax Rule* n° 5, estabelecendo alíquota de 9% sobre o preço da assinatura, taxa por acesso, ou equivalente, em relação aos serviços de entretenimento de acesso digital. Conforme o Departamento de Finanças de Chicago, essa tributação não incide sobre *download*, mas sim sobre conteúdo transmitido *online*. É considerado sujeito passivo deste tributo todo cliente cujo endereço

32 HURLEY, Lawrence. U.S. Supreme Court takes up state on-line sales tax dispute. *Reuters*, 12 jan. 2018. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-usa-court-tax/u-s-supreme-court-takes-up-state-on-line-sales-tax-dispute-idUSKBN1F12JG>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

33 CUEMAN, Stephanie. Op. cit.

34 UWIRE Text. *Virginia House panel defeats proposal to create "Netflix tax"*. 29 jan. 2018, p. 1. Academic OneFile. Disponível em: <<http://go-galegroup.ez27.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?cid=GALE|A525706740&v=2.1&u=capes&it=r&p=AONE&sw=w>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

comercial ou residencial seja em Chicago³⁵. Com a instituição deste imposto, Chicago planejava arrecadar US\$ 12 milhões por ano. Porém, logo após sua criação, a instrução fiscal foi contestada perante a *Liberty Justice Center* em nome dos usuários de serviços de *streaming* de Chicago, sob a alegação, dentre outras, de que o imposto seria discriminatório (o processo até o momento se encontra em andamento)³⁶.

Mais um exemplo provém do Estado do Alabama. O Departamento de Receita do referido estado pretendia instituir o *Alabama Rental Tax* sobre a tecnologia *streaming* a partir de 1º de outubro de 2015, alterando a *Administrative Rule* nº 810-6-5-09. A alteração passaria a considerar a tecnologia *streaming* como bem tangível e sujeito ao imposto sobre locação³⁷. O *Alabama Rental Tax* define como propriedade pessoal tangível qualquer coisa que possa ser vista ou perceptível aos sentidos, abrangendo o conceito do serviço de *streaming*. A Comissária do referido departamento, Julie Magge, afirmou que com esse imposto o governo do Alabama conseguiria aumentar sua receita em cerca de US\$ 6 milhões por ano³⁸. Mas, devido à pressão do Conselho Legislativo, a criação do imposto foi retirada da norma em julho de 2015. O argumento utilizado para a supressão foi o de que o Departamento, por ser agência do Poder Executivo, não poderia criar um tributo, já que esta é competência exclusiva do Poder Legislativo³⁹.

Já no Estado da Flórida, o *Florida Technical Assistance Advisement* nº 14A19-005, de 18 de dezembro de 2014, estabeleceu que sobre a venda e assinatura de *streamings* não incide o *sales and use tax*, pois não há transferência de domínio de bem tangível. Neste estado incide o imposto sobre serviços de telecomunicação e sobre o acesso temporário a conteúdo digital, disponibilizado mediante assinatura. Já em relação à aquisição definitiva do conteúdo via

35 ESTADOS UNIDOS. Chicago. Department of Finance. *Amusement Tax Ruling*: Tax Rule nº 5. Disponível em: <https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling_5_06_09_2015.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2018.

36 CUEMAN, Stephanie. Op. cit.

37 “Digital transmissions, such as ‘on demand’ movies, television programs, streaming video, streaming audio, and other similar programs that are made available to customers, regardless of the method of transmission, whether rented by subscription for a definite or indefinite period, or on an on demand basis for a definite or indefinite period, are considered tangible personal property as described in (4) above and subject to the rental tax.” (ESTADOS UNIDOS. Alabama. *Alabama Administrative Code*: Administrative Rule no. 810-6-5-09. Disponível em: <<http://www.alabamaadministrativecode.state.al.us/JCARR/JCARR-FEB-15/REV%20810-6-5-.09.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2018)

38 BESHEARS, Elizabeth. *Alabama Dept. of Revenue leader attempts to defend Netflix tax*. YELLOWHAMMER (July 2, 2015, 12:56 PM). Disponível em: <<http://yellowhammernews.com/alabama-dept-of-revenue-leader-attempts-to-defend-netflix-tax/>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

39 BCA – BUSINESS COUNCIL OF ALABAMA. *Alabama Department of Revenue cancels streaming tax regulation*. Disponível em: <<https://www.bcatoday.org/alabama-department-of-revenue-cancels-streaming-tax-regulation/>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

download, o entendimento é que configura venda de serviços de informações via eletrônica, não estando sujeito aos referidos impostos⁴⁰.

Na Califórnia foi instituído imposto sobre serviços de *streaming*, com alíquota variando de 4,5% a 11%, mas somente para consumidores que recebem vídeos por intermédio de assinaturas de televisão a cabo. Em relação ao serviço recebido pela internet ainda não há regulação, uma vez que não estava previsto na legislação. Devido a isso, algumas das leis tributárias atuais estão sendo intencionalmente deixadas em aberto para taxar os serviços de vídeo, independentemente da tecnologia aplicada, com a finalidade de que a norma seja interpretada mesmo com o desenvolvimento da tecnologia, mantendo um tratamento justo e igualitário de tributação⁴¹.

Por fim, cite-se que em Idaho foi elaborado um Estatuto sobre bens digitais (Idaho, H.B. 2009), alterado em 1º de abril de 2015, estabelecendo que serviços de *streaming*, cujo direito de uso é temporário, não são tributados. Já em relação ao *download*, que proporciona o direito permanente de usar produtos digitais, foi estabelecido que incide imposto sobre vendas e uso⁴². A Califórnia também apresentou proposta com o objetivo de impedir a tributação do serviço de *streaming* em suas cidades⁴³.

Constata-se, a partir de todo o exposto, que os estados norte-americanos têm utilizado diferentes fatos geradores para tributar a tecnologia *streaming*: entretenimento *online*, relacionado a serviços de telecomunicações, bem como sobre a venda e uso de bem corpóreo. Ainda não há consenso sobre qual hipótese de incidência tributária seria a mais adequada para enquadrar a tecnologia *streaming*, mas percebe-se relevante avanço nas discussões, com a incorporação da tecnologia *streaming* em alguma hipótese de incidência tributária, variável de estado para estado. Neste contexto, os próximos tópicos irão analisar as discussões que estão ocorrendo em relação à tributação de *streaming* no Brasil, com a finalidade de verificar qual é o imposto adequado, bem como o ente federado competente para tributar a tecnologia.

40 ESTADOS UNIDOS. Florida. *Florida Department of Revenue: Florida Technical Assistance Advisement no. 14A19-005*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609&revista_caderno=17#_edn21>. Acesso em: 17 mar. 2018.

41 CUEMAN, Stephanie. Op. cit.

42 ESTADOS UNIDOS. Idaho. *Legislature of State of Idaho: Sixty-third Legislature – First Regular Session – 2015 – House Bill no. 209*. By Revenue and Taxation Committee. Disponível em: <<https://legislature.idaho.gov/wp-content/uploads/sessioninfo/2015/legislation/H0209.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

43 SNIDER, Mike. *Netflix says it's testing price hikes – but not surge pricing*. Disponível em: <<http://web.b.ebscohost.com.esz27.periodicos.capes.gov.br/ehost/detail/detail?vid=1&sid=08cbdf8c-b647-4f32-bc95-e760703dcdc1%40pdc-v-se szmgr01&bdata=Jmxhbm9cHQYnImc2l0Zl1laG9zdC1saXZl#AN=J0E209109142117&db=aph>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

3 O Princípio Federativo no Sistema Tributário Brasileiro

Na seara tributária é importante observar as implicações do federalismo, pois que os entes federados dependem de receitas tributárias próprias que lhes garantam autonomia e independência financeira para que cada um possa cumprir com suas tarefas constitucionalmente delimitadas⁴⁴. Há, contudo, diversos pontos de interseção e, portanto, de potenciais conflitos entre os entes político-tributantes, em especial no que concerne aos fatos eleitos como tributáveis pela Constituição Federal de 1988, sujeitos a interpretações diversas e, conseqüentemente, a conflitos de competência, uma vez que não é incomum que dois ou mais entes políticos se entendam competentes com relação a um mesmo fato impositivo, situação que invariavelmente gerará guerra fiscal.

Na República Federativa brasileira deve haver respeito à autonomia política, administrativa e financeira de cada ente federal, preservando as competências tributárias das pessoas políticas que convivem na Federação mediante respeito à discriminação constitucional equânime das fontes de receitas tributárias⁴⁵. A ofensa a estes preceitos, bem como o desequilíbrio financeiro entre a União, Estados e Municípios, configurarão, pois, inarredável inconstitucionalidade.

No contexto contemporâneo, porém, a autonomia de boa parte dos membros da federação brasileira é ilusória, pois vários entes federados não têm condições de assumir suas próprias estruturas devido à sua incapacidade financeira, e acabam dependendo do governo federal – ou do governo estadual, no caso dos municípios⁴⁶. É necessária constante análise das relações de poder de tributar na conjuntura federativa, em busca do equilíbrio. Deve-se buscar repactuação federativa contínua, distribuindo deveres e responsabilidades entre as esferas da Federação.

A correta delimitação da competência tributária de cada ente federativo é essencial para buscar o equilíbrio e a conseqüente restauração da Federação. Em um Estado-nação como o Brasil, com território e população tão grandes, é essencial a distribuição adequada de deveres, encargos e competências internamente. Cada ente federado deve possuir independência política e econômica, de maneira a manterem condições políticas e financeiras de governança local para desenvolver sua comunidade. Para Kenneth Wheare, “o princípio fede-

44 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 65.

45 CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 517.

46 BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana de Almeida. Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto federativo no Estado Democrático de Direito. XIX Encontro Nacional do CONPEDI. *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*. Fortaleza, 2010. p. 2.526.

rativo significa o método de divisão de poderes pelo qual os governos central e regional são, cada um dentro de sua esfera, independentes⁴⁷.

Conforme explica Michael Jewkes, a existência de *poderes próprios* (*self-rule*) é essencial ao federalismo. Apesar de certos poderes serem designados à autoridade estatal central, os outros níveis de governo também devem ter autoridade soberana sobre determinadas matérias legislativas. O pesquisador belga ainda explica que no federalismo a competência fornece aos entes federados um substancial – ou total – controle das áreas destinadas à sua alçada, protegendo a independência de agente político coletivo⁴⁸.

Como já vimos, a tributação específica à tecnologia *streaming* se sobressai atualmente, e está provocando acalorada discussão na seara tributária. Algumas decisões que envolvem essa tributação têm provocado desequilíbrio federativo e desrespeito à autonomia dos entes federados. Carece, portanto, promover uma análise da guerra fiscal existente entre os Estados e Municípios na disputa pela tributação desta tecnologia, objetivando buscar a solução jurídica adequada à justiça fiscal e ao equilíbrio da Federação. Guerras fiscais são desleais e geram insegurança nas relações entre os entes federativos e entre os contribuintes, que temem a bitributação. O resultado ocasionado é, sempre um ambiente desfavorável ao desenvolvimento econômico, em contrariedade ao art. 3º, II, da Constituição de 1988. É mandatória uma interpretação da Constituição Federal sobre a distribuição de competência para tributar, com o fito de evitar guerras fiscais entre os entes federados e proporcionar governabilidade a cada um deles.

4 A Lei Complementar nº 157/2016 e a Tributação de *Streamings* pelos Municípios Brasileiros

O governo brasileiro tomou consciência do progresso do comércio eletrônico e passou a se preocupar com a sua tributação, principalmente devido à situação de crise atual e conseqüente necessidade de arrecadar maior receita tributária. Uma das recentes alterações em âmbito tributário relacionado ao *e-commerce* foi a promulgação, no dia 30 de dezembro de 2016, da Lei Complementar nº 157/2016, que realizou modificações na Lei Complementar nº 116/03. Foi acrescentada à lista taxativa de serviços tributáveis pelo ISSQN –

47 WHEARE, Kenneth apud TELFORD, Hamish. Liberalism versus communitarianism and Canada's constitutional conundrum. *Journal of Canadian Studies*, v. 33, 1998.

48 JEWKES, Michael. Recognition and redistribution in multinational federations: reconcilable goals, or unresolvable tension? In: GRÉGOIRE, Jean-François; JEWKES, Michael (Ed.). *Recognition and redistribution in multinational federations*. Lovaina: Leuven University Press, 2015. p. 14.

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o seguinte item:

“1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo e imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”⁴⁹

Assim, a tecnologia *streaming* agora é legalmente considerada um tipo específico de “serviço” que pode ser tributado pelos municípios brasileiros, via imposto sobre serviços. O legislador complementar nacional, então, autorizou que os municípios atualizem as respectivas legislações para estender a tributação do ISS para a tecnologia *streaming*, cobrando uma alíquota mínima de 2% (art. 8º-A, *caput*, da LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/2016) sobre o valor das assinaturas, e máxima de 5% (art. 8º, inciso II, da LC nº 116/03). A alíquota mínima foi instituída com a finalidade impedir os municípios de estipular alíquotas irrisórias que servissem como atrativos para que contribuintes se instalassem em seus territórios.

Após essa alteração legislativa, diversos municípios atingidos pela crise fiscal começaram a se interessar por esta nova fonte de arrecadação. Cidades como São Paulo, Rio de Janeiro, Fortaleza, Palmas, Porto Alegre, Campinas, Recife, Blumenau, entre outras, já conseguiram aprovação da cobrança nas suas Câmaras Municipais, enquanto outras estão elaborando projetos com o mesmo teor.

A capital do Rio de Janeiro, mediante o art. 1º da Lei nº 6.263, de 11 de outubro de 2017, acrescentou o serviço de *streaming* à hipótese de incidência do ISS, acrescentando o item 1.09 ao art. 8º da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984. Ademais, o art. 42, inciso III, da mesma Lei estabelece que o imposto é devido inclusive quando o tomador, ou intermediário do serviço, estiver domiciliado no município, mesmo se o serviço for proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país. Em relação à tecnologia *streaming*, a alíquota foi estabelecida em 2%, conforme tabela anexa ao art. 33 da referida Lei nº 691/84.

49 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”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 22 mar. 2018.

A cidade de São Paulo instituiu o imposto sobre serviço de *streaming* mediante a Lei nº 16.757/2017, de 14 de novembro de 2017, publicada em 15 de novembro de 2017. A referida Lei, em seu art. 5º, acrescentou ao art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, o tópico 1.09 supracitado, classificando a tecnologia *streaming* como prestação de serviços e fato gerador do ISS. Ademais, o art. 16, inciso III, da Lei nº 16.757/2017 dispôs que a alíquota do ISS referente ao serviço de *streaming* será de 2,9%. O § 1º do art. 1º da Lei nº 13.701 estabelece ainda que o imposto também incide sobre “serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”, e o art. 3º, inciso I, complementa, afirmando que o imposto será devido no local “do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º”.

A Câmara Municipal de Fortaleza, no art. 52 da Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017, também incluiu a tecnologia *streaming* como hipótese de incidência de ISS, no anexo I, referente ao art. 223 da Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013. O § 1º, inciso I, do referido art. 223, ainda estabeleceu que o ISSQN incide sobre “o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país” e o § 1º, inciso I, do art. 224 da mesma Lei afirma que, em relação ao serviço de *streaming*, o imposto será devido no local “do estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, (...) quando o serviço for proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país.” A alíquota sobre a base de cálculo da tecnologia *streaming* foi estabelecida em 5%, conforme o art. 245, inciso III, da referida Lei.

Porto Alegre foi primeira capital a cobrar ISS sobre *streaming*, tendo estabelecido alíquota de 2%; porém, o imposto é cobrado apenas das provedoras de *streaming* instaladas na capital gaúcha. Com isso, gerou arrecadação menor: de março de 2017 a outubro do mesmo ano foram arrecadados apenas cerca de R\$ 50 mil por mês⁵⁰. Essa capital estabeleceu a incidência de ISS sobre a tecnologia *streaming* no tópico 1.09 da “Lista de Serviços” da Lei Complementar nº 809, de 29 de dezembro de 2016, alterando a Lei Complementar nº 306, de 23 de dezembro de 1993.

Enquanto isso, em São Paulo a estimativa é a de que a tributação de *streaming* traga R\$ 35 milhões aos cofres municipais em 2018. Mas, conforme o secretário municipal da Fazenda, Caio Megale, com as alterações e dimi-

50 LEGISWEB. RS: Porto Alegre, primeira capital a adotar imposto, arrecada pouco. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=19398>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

nuições das alíquotas dos impostos de outros setores da informática, haverá desoneração de aproximadamente R\$ 30 milhões. Ainda assim, o saldo das mudanças será positivo, de cerca de R\$ 5 milhões⁵¹. A instituição dessa nova hipótese de incidência tributária em São Paulo gerou, então, uma potencial mina de ouro fiscal. Ao visualizar este cenário, os outros municípios também se mostram interessados em aumentar sua arrecadação. Todavia, é importante ressaltar que, devido à discrepância econômica, social e tecnológica existente entre os municípios brasileiros, a arrecadação de ISS em cada um deles é bastante desigual⁵².

4.1 (In)Constitucionalidade na Tributação da Tecnologia *Streaming*?

Alguns juristas, como os advogados tributaristas Evandro Grili, Lorena Araújo e Thiago Sarraf, defendem que a tecnologia *streaming* não seria uma prestação de serviços, mas sim uma obrigação de dar, eis que haveria uma cessão de direito de uso temporário dos conteúdos (disponibilização remunerada sem cessão definitiva), sendo vedada a reprodução, assemelhando-se a locações de bens móveis. Para tais estudiosos, não haveria, então, fato gerador do tributo, nesse caso⁵³. Alegam ainda que, conforme a Súmula Vinculante nº 31 do STF, é vedada a cobrança de ISS sobre operações de locação de bens móveis. A edição dessa Súmula foi fruto do entendimento de que não incide ISS sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, porque que não envolveria prestação de serviço (que, conforme o Ministro Marco Aurélio, está relacionado com a via direta de esforço humano), mas sim locação de bens móveis. Assim, consideram inconstitucional a incidência de ISS sobre a tecnologia *streaming*⁵⁴.

Para analisar o assunto, primeiramente é importante compreender o conceito de prestação de serviços (que envolve obrigação de fazer) e de obrigação de dar. O Código de Defesa do Consumidor, em seu art. 3º, § 2º, define serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo,

51 TOMAZ, Marcelo. Serviço de *streaming* devem pagar R\$35 milhões para SP ano que vem. *Gazeta de S. Paulo*. Disponível em: <<http://www.gazetasp.com.br/capital/34885-servicos-de-streaming-devem-pagar-r-35-milhoes-para-sp-ano-que-vem>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

52 “O Brasil possui 5.570 Municípios, mas 63% da receita do ISS fica nas mãos de 35 Municípios. Cerca de 100 Municípios respondem por 78% de todo o ISS. Do total de Municípios brasileiros mais de 2.600 deles respondem, juntos, pela arrecadação de apenas 1% do ISS, enquanto isso 2 (dois) Municípios ficam com mais de 33,83% de todo o ISS arrecadado. Em mais de 1.800 Municípios o ISS não representa 1% da receita corrente, em mais de 4.000 Municípios ele não representa 5% da receita corrente.” (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. *ISS 2017*. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/institucional/iss_2017>. Acesso em: 10 mar. 2018)

53 GRILLO, Brenno. Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

54 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 31*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. Aires Fernandino Barreto explica que “só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todos os esforços humanos desenvolvidos em benefício de outra pessoa (em favor de outrem)”⁵⁵. Ademais, o autor afirma que só pode incidir ISS sobre obrigações de fazer, que “impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial)”⁵⁶. Dimária Meirelles expõe que serviço é diferente de bem ou produto, pois que se trata de um “trabalho em processo, e não o resultado da ação do trabalho; por esta razão elementar, não se produz um serviço, e sim se presta um serviço”⁵⁷.

Em relação à obrigação de dar, esta consiste na prestação de coisa, na entrega de uma coisa, “seja para lhe transferir a propriedade, seja para lhe ceder a posse, seja para restituí-la”, na lição de Orlando Gomes⁵⁸. Já a obrigação de fazer é uma prestação de fato, uma atividade que vincula o devedor ao credor. Washington de Barros Monteiro afirma, para diferenciar, que na obrigação de dar o devedor não tem que confeccionar a coisa anteriormente, e na obrigação de fazer o devedor tem que confeccionar a coisa para posteriormente entregá-la, realizando “algum ato, do qual será mero corolário o de dar”⁵⁹.

Conforme estudo do capítulo 2 deste artigo, depreende-se que a tecnologia *streaming* pode ser juridicamente conceituada como um fluxo de mídia, que permite o acesso instantâneo a conteúdos digitais sem transmitir posse ou propriedade, sendo um serviço fornecido por “Provedores de Serviço On-line”⁶⁰ através da internet. Claramente, é possível observar que na relação entre os contratantes da tecnologia e a contratada, há esforço humano envolvido e a confecção prévia da coisa, visto que as empresas investem em *marketing*, na infraestrutura de armazenamento de dados, na contratação de empregados especializados para desenvolver e atualizar tecnologias, programar e criar os conteúdos, administrar e organizar as páginas virtuais, realizar pesquisas sobre o mercado consumidor, armazenar os vídeos em diversos

55 BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

56 BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

57 MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. *Revista de Economia Política*, v. 26, n. 1 (101), p. 119-136, jan./mar. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rep/v26n1/a07v26n1.pdf>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

58 GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

59 MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 4. 1ª parte. p. 98.

60 LEMOS, Ronaldo. *Direito, tecnologia e cultura*. Op. cit.

formatos, produzir catálogos de conteúdos de acordo com as peculiaridades de cada país, entre outros.

David Wells, diretor financeiro da Netflix, famosa empresa que utiliza a tecnologia *streaming*, informou em uma conferência de mídia e tecnologia, nos Estados Unidos, que em 2018 a empresa planeja investir US\$ 8 bilhões em conteúdo próprio, produzindo cerca de 700 novas séries, filmes e programas; e US\$ 2 bilhões em *marketing*. Em 2017, a Netflix terminou o ano com 117,6 milhões de membros⁶¹. Tal sucesso é proveniente deste enorme investimento e do trabalho realizado pelo empreendimento para gerar e administrar a grande quantidade de conteúdos disponibilizados com qualidade e segurança.

A empresa geralmente concede uma licença limitada, não transferível e não exclusiva, para o usuário acessar o serviço e assistir a seus conteúdos, que são transmitidos ao aparelho multimídia através de *download* temporário, em que os clientes enviam informações para os servidores e em troca recebem os dados. Constata-se, então, que a tecnologia *streaming* não envolve locação de bens móveis, mas sim se qualifica como uma prestação de serviços, já que envolve um contínuo trabalho em processo, com confecção prévia do produto, proveniente de esforço humano.

4.2 Tecnologia *Streaming* Diverge de Serviço de Comunicação

O tributarista André Mendes Moreira segue o mesmo entendimento exposto no capítulo anterior, afirmando que a tributação de *streamings* pelo ISS é constitucional, porque trata de fornecimento de conteúdo (ainda que acessível apenas com a concorrência de uma operadora prestadora de serviço de comunicação). Explica que não se trata de serviço de comunicação (este tributado por ICMS), mas sim de serviço no sentido jurídico, resultado de um esforço humano⁶². Em seu livro, Moreira expõe que “por prestação de serviço compreende-se ‘uma obrigação de cunho negocial, na qual há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração’”⁶³.

O serviço de telecomunicação é um “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, conforme dispõe o art. 60, *caput*, da Lei nº 9.472/97. No § 1º do referido artigo, a telecomunicação é conceituada como

61 VARIETY. *Netflix eyeing total of about 700 original series in 2018*. Disponível em: <<http://variety.com/2018/digital/news/netflix-700-original-series-2018-1202711940/>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

62 MIGALHAS. *É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify?* Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+e+S+potify>>. Acesso em: 1º mar. 2018.

63 MOREIRA, André Mendes. *A tributação de serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 78.

“transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”. O ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre os serviços de comunicação, segundo o art. 155, inciso II, da CF/88. O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que somente “a prestação da atividade-fim ‘processo de transmissão’ (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza” é passível de incidência do ICMS, enquanto as atividade-meio não são⁶⁴.

Roque Antônio Carrazza explica que, “para que haja prestação onerosa do serviço de comunicação – esta, sim, tributável por meio de ICMS – é mister que ambos sejam postos em contato por um terceiro, que, mediante contraprestação econômica, permite que troquem mensagens, passando destarte, a interatuar”⁶⁵. Paulo de Barros Carvalho segue o mesmo entendimento, afirmando que na prestação do serviço de comunicação a atividade exercida pelo prestador tem como objetivo “realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante pagamento de um valor”⁶⁶.

Assim, constata-se que a tecnologia *streaming* não se trata de um serviço de comunicação, porquanto a empresa não presta serviço de efetiva comunicação, mas apenas utiliza a internet como meio para transmitir seu serviço, em uma relação bilateral com o cliente. Portanto, resta esclarecido que deve incidir ISS sobre o serviço de *streaming*.

4.3 Inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017

As incertezas que surgem, quando uma nova matéria tributária está em estágio inicial de regulamentação, acabam por ocasionar guerras fiscais entre Estados, Municípios e União, havendo disputa pela competência para instituir o tributo, visando a alcançar fontes importantes de receitas e aumentar a arrecadação fiscal. Os Estados e o Distrito Federal possuem competência para regular a circulação de mercadorias, o serviço de comunicação e de transporte (interestadual e intermunicipal), segundo consta no art. 155, inciso II, da CF/88. Os Municípios têm competência para tributar os demais serviços, sempre por intermédio de lei complementar nacional, conforme estabelecido no art. 156, inciso III, da Carta Republicana. Todavia, após a LC nº 157/2016, os Estados rapidamente pressionaram para haver a publicação do Convênio

64 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1.176.753/RJ*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ o Ac. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. 28.11.2012.

65 CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS: sua não incidência em serviços correlatos à comunicação*. IBET. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

66 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

ICMS nº 106, de 2017, buscando usurpar a competência dos Municípios para tributar a tecnologia *streaming*. Tal fato contraria a segurança jurídica, pois insere os contribuintes num ambiente de incertezas, envolvido pelo receio da bitributação. Conforme será demonstrado, o referido convênio claramente ofende o art. 146, incisos I e III, alínea *a*, e o art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas *a* e *d*, todos da Constituição Federal.

O Convênio ICMS nº 106/2017, em sua cláusula terceira, estabeleceu a incidência de ICMS sobre saída ou 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”⁶⁷. A utilização da expressão “disponibilização”, na descrição do suposto fato sujeito à incidência do imposto, revela o interesse dos Estados em criar uma nova hipótese de incidência do ICMS em relação à tecnologia *streaming*. Ademais, o dispositivo busca reinterpretar o conceito de “mercadoria” e atribuir responsabilidade tributária como se fosse uma norma geral de direito tributário, mas sem cumprir os requisitos formais necessários à sua criação. O fato de o convênio considerar qualquer operação realizada em sites e plataformas brasileiras como “interna”, independentemente da localização do consumidor final e do estado em que a pessoa jurídica detentora do site ou plataforma está domiciliado, ignora o art. 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal, que determina a aplicação da alíquota interestadual se o destinatário está localizado em outra unidade federada. O diferencial de alíquotas caberia ao Estado de destino, mas a responsabilidade de recolhimento jamais será do consumidor final não contribuinte (art. 155, § 2º, inciso VIII, da CF/88)⁶⁸.

Assim, ocorreria uma ofensa ao pacto federativo e à distribuição da arrecadação do ICMS, que, apesar de ser um imposto de competência estadual, possui impactos nacionais. Não é possível equiparar todas as operações a saídas internas, considerando o site ou a plataforma eletrônica como um estabelecimento virtual com localidade determinada pelo Estado do destinatário do bem, tendo em vista que a noção de estabelecimento tem como referência o local físico da pessoa jurídica. A OCDE reconhece que, devido ao desenvolvimento tecnológico, é necessário modificar o conceito de estabelecimento permanente da Convenção Modelo, com o objetivo de evitar a dupla tributação. Porém, não há reconhecimento do conceito de estabelecimento

67 CONFAZ. *Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convnios/2017/CV106_17>. Acesso em: 25 mar. 2018.

68 PISCITELLI, Tathiane. ICMS e as operações com bens digitais. *Valor Econômico*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5249801/icms-e-operacoes-com-bens-digitais>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

virtual desvinculado da estrutura física até o momento, devido às dificuldades conceituais que isso imporia⁶⁹.

A cláusula quinta, inciso III, do referido convênio, ainda ofende o art. 155, § 2º, inciso VIII, da Constituição Federal, ao afirmar que o adquirente do bem ou mercadoria digital pode ser considerado responsável pelo recolhimento do imposto “na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta”⁷⁰. Há, então, uma atribuição de responsabilidade desconectada e desproporcional à figura do sujeito passivo, em razão de que o responsável deve ter capacidade econômica para possuir o dever, integral ou subsidiário, de recolher o tributo. Não seria razoável tornar a pessoa física vulnerável à execução fiscal por não pagar ICMS decorrente de aquisição de bens digitais⁷¹.

É importante notar, por fim, que um convênio não é instrumento competente para delimitar hipóteses de incidência do ICMS, nem definir os aspectos da sujeição passiva. Há evidente afronta à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 157/2016, que atribuiu a competência para tributar tais serviços aos Municípios. Eventual tentativa dos Estados de afirmar que a disponibilização de áudio e vídeos revelaria *aquisição de bens* é claramente inconstitucional e representaria invasão da competência tributária municipal⁷². Apesar disso, as inconstitucionalidades do convênio ainda estão sendo estendidas para a legislação estadual, posto que no final de 2017 o Estado de São Paulo se baseou nele para disciplinar a incidência do ICMS nas operações com bens digitais⁷³. Logo, percebe-se que é essencial a uniformização da matéria, considerando a tecnologia *streaming* como uma prestação de serviços sujeita ao ISS, imposto de competência municipal, a fim de evitar a insegurança jurídica e a propagação de inconstitucionalidades.

Conclusão

O exponencial crescimento da utilização da internet para fins comerciais provocou o interesse dos tributaristas, em âmbito global, na análise e tributação desse instrumento. Enquanto as transações comerciais tradicionais comportam carga elevada de tributos, o *e-commerce* apresenta baixa carga tri-

69 PISCITELLI, Tathiane. ICMS e as operações com bens digitais. Op. cit.

70 CONFAZ. *Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 25 mar. 2018.

71 PISCITELLI, Tathiane. ICMS e as operações com bens digitais. Op. cit.

72 PISCITELLI, Tathiane. Tributação de streaming pelo ISS e o potencial conflito com o ICMS. *Valor Econômico*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5197585/tributacao-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms>>. Acesso em: 1º mar. 2018.

73 PISCITELLI, Tathiane. ICMS e as operações com bens digitais. Op. cit.

butária. É necessária uma mudança nesse cenário, eis que a tendência mundial é a contínua substituição das transações físicas para as eletrônicas. Se as empresas que desenvolvem suas atividades através do comércio eletrônico não forem devidamente tributadas, haverá enorme déficit de arrecadação fiscal. A legislação deve estabelecer conceitos e mecanismos adequados para manter os níveis de arrecadação necessários à Federação. Ademais, o Estado pós-moderno deve garantir a autonomia federativa dos entes políticos e o equilíbrio do poder de tributar entre as esferas políticas com adequada distribuição das competências tributárias.

A tributação deste novel instrumento é tarefa extremamente complicada, tendo em vista a vastidão tecnológica criada diariamente e o caráter mundial da internet, que possui bilhões de endereços eletrônicos. Mas, a indefinição de conceitos e termos relacionados às transações comerciais virtuais devem ser solucionados, a fim de estabelecer qual é o tributo adequado a incidir sobre a matéria e qual é o ente federado competente para cobrá-lo, evitando a bitributação do contribuinte. Na ausência de previsão legal expressa referente à tributação, devem ser empreendidas interpretações constitucionais com o objetivo de preencher a lacuna.

A tecnologia *streaming* é a nova tendência do mercado brasileiro e mundial, sendo responsável pela expansão substancial da indústria do entretenimento. As potenciais fontes de receita tributária parecem bastante atrativas, o que faz com que os entes federados se esforcem para acompanhar a evolução da era digital, com a finalidade de balancear a receita fiscal e recuperar a receita perdida. Contudo, há dificuldades em interpretar todas as peculiaridades atinentes à tecnologia *streaming*, o que provoca controvérsias no mundo jurídico. Percebe-se que, mesmo nos Estados Unidos, onde nasceu a internet e a tecnologia *streaming*, ainda não há consenso sobre a tributação desta tecnologia. No Brasil não é diferente, constatando-se que Estados e Municípios estão em guerra fiscal para tributar esta potencial mina de ouro fiscal.

Alguns municípios brasileiros já começaram a tributar *streamings* após a Lei Complementar nº 157/2016, que considera a tecnologia uma prestação de serviços passível da incidência de ISS. Enquanto isso, o Convênio ICMS nº 106/2017 estabeleceu a incidência de ICMS sobre a tecnologia *streaming*, afirmando que ela seria uma disponibilização de mercadoria digital por meio da internet. Ademais, alguns juristas ainda questionam se a tributação desta tecnologia seria inconstitucional.

Após o estudo da matéria, restou demonstrado que a tecnologia *streaming* pode ser juridicamente conceituada como um fluxo de mídia, que permite o acesso instantâneo a conteúdos digitais sem transmitir posse ou propriedade,

sendo serviço fornecido por “Provedores de Serviço On-line”⁷⁴ através da internet. A tributação dessa tecnologia é constitucional, porque corresponde a uma prestação de serviços passível de ser tributada pelos municípios através do ISS. Porém, ainda existem desafios relacionados à tributação de *streamings*. Somente com o tempo haverá consolidação do entendimento em relação a essa tecnologia, o que ocorrerá, invariavelmente, perante os tribunais pátrios. Para que isso ocorra, é necessário que haja uma investigação constante sobre o tema, objetivando construir fundamentos jurídicos sólidos a fim de assegurar sua correta tributação, com o objetivo de evitar a propagação de inconstitucionalidades e preservar o equilíbrio fiscal e a justiça tributária, com a arrecadação proporcional de receitas tributárias pelo ente federado competente.

TITLE: A constitutional interpretation of the tributary competency relating to streaming technology under the scope of the Brazilian federal arrangement.

ABSTRACT: This article intends to study one of the main issues of contemporary debates related to the regulation of electronic trading in Brazilian Tax Law: streaming technology taxation. There is an ongoing fiscal war between states and municipalities, considering that the Complementary Law no. 157/2016 determined that the ISS (municipal services tax) is levied, whereas the ICMS Agreement no. 106/2016 foresees the assessment of ICMS (state sales tax). Therefore, in a brief analysis, the controversy about this subject will be approached from the constitutional and federative point of view, purposing to conceptualize the mentioned technology and determine which federative unit is competent to regulate the matter regarding its taxation.

KEYWORDS: Streaming Technology. E-Commerce. Fiscal War. Federal Principle. Tax Competency. ICMS. ISS.

Referências Bibliográficas

AGÊNCIA BRASIL. *Relatório aponta Brasil como quarto país em número de usuários de internet*. Disponível em: <<http://agenciabrasil.abc.com.br/geral/noticia/2017-10/relatorio-aponta-brasil-como-quarto-pais-em-numero-de-usuarios-de-Internet>> Acesso em: 15 fev. 2018.

ALBUQUERQUE, Valéria Medeiros de. A tributação da internet no Brasil e nos Estados Unidos. *R. CEJ*, Brasília, n. 18, p. 104-108, jul./set. 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *R. Dir. Adm.*, Rio de Janeiro, n. 232, p. 141-176, abr./jun. 2003.

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

74 LEMOS, Ronaldo. *Direito, tecnologia e cultura*. Op. cit.

BCA – BUSINESS COUNCIL OF ALABAMA. *Alabama Department of Revenue cancels streaming tax regulation*. Disponível em: <<https://www.bcoday.org/alabama-department-of-revenue-cancels-streaming-tax-regulation/>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana de Almeida. Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto federativo no Estado Democrático de Direito. XIX Encontro Nacional do CONPEDI. *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*. Fortaleza, 2010.

BESHEARS, Elizabeth. *Alabama Dept. of Revenue leader attempts to defend Netflix tax*. YELLOWHAMMER (July 2, 2015, 12:56 PM). Disponível em: <<http://yellowhammernews.com/alabama-dept-of-revenue-leader-attempts-to-defend-netflix-tax/>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

BRASIL. Código de Processo Civil. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. *Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 22 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1.176.753/RJ*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ o Ac. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. 28.11.2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 31*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 27 mar. 2018.

CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *ICMS: sua não incidência em serviços correlatos à comunicação*. IBET. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONFAZ. *Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 25 mar. 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. *ISS 2017*. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/institucional/iss_2017>. Acesso em: 10 mar. 2018.

CUEMAN, Stephanie. The Netflix Tax: Chicago's extension of its amusement tax to include electronically delivered entertainment faces numerous challenges and sets the stage for taxing on streaming-based entertainment. *DePaul Business and Commercial Law Journal*, v. 15, issue 2, article 3. Disponível em: <<http://via.library.depaul.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1350&context=bcjlj>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

E-COMMERCE NEWS. *E-commerce cresce 12% em 2017 e projeção para 2018 vai a 15%*. Estudo disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/balancos/e-commerce-cresce-12-em-2017-e-projecao-para-2018-vai-a-15/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. *Pesquisa revela o comportamento do novo consumidor no e-commerce*. Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/pesquisa-revela-o-comportamento-do-novo-consumidor-no-e-commerce/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

ESTADOS UNIDOS. Alabama. *Alabama Administrative Code*: Administrative Rule no. 810-6-5-09. Disponível em: <<http://www.alabamaadministrativecode.state.al.us/JCARR/JCARR-FEB-15/REV%20810-6-5-09.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

_____. Chicago. Department of Finance. *Amusement Tax Ruling: Tax Rule nº 5*. Disponível em: <https://www.cityofchicago.org/content/dam/city/depts/rev/supp_info/TaxRulingsandRegulations/AmusementTaxRuling_5_06_09_2015.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2018.

_____. Florida. *Florida Department of Revenue*: Florida Technical Assistance Advisement no. 14A19-005. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609&revista_caderno=17#_cdn21>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. Idaho. *Legislature of State of Idaho*: Sixty-third Legislature – First Regular Session – 2015 – House Bill no. 209. By Revenue and Taxation Committee. Disponível em: <<https://legislature.idaho.gov/wp-content/uploads/sessioninfo/2015/legislation/H0209.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRILLO, Brenno. Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

HABERMAS, Jürgen. A modernidade: um projeto inacabado? Trad. Nuno Ferreira Fonseca. *Crítica: Revista do Pensamento Contemporâneo*, n. 2, nov. 1987, p. 5-23.

HEMEL, Daniel. The Supreme Court didn't see e-commerce coming. *Slate*. 18 set. 2017. Disponível em: <http://www.slate.com/articles/technology/technology/2017/09/the_supreme_court_can_fix_its_mistake_on_taxing_e-commerce_companies.html>. Acesso em: 15 mar. 2018.

HURLEY, Lawrence. U.S. Supreme Court struggles with e-commerce sales tax case. *Reuters*, 17 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-usa-court-taxes/u-s-supreme-court-struggles-with-e-commerce-sales-tax-case-idUSKBN1HO0I0>> Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. U.S. Supreme Court takes up state on-line sales tax dispute. *Reuters*, 12 jan. 2018. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-usa-court-tax/u-s-supreme-court-takes-up-state-on-line-sales-tax-dispute-idUSKBN1F12JG>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

IBGE. *Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua – PNAD contínua*. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Anual/Acesso_Internet_Televisao_e_Posse_Telefone_Movel_2016/Analise_dos_Resultados.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

JEWKES, Michael. Recognition and redistribution in multinational federations: reconcilable goals, or unresolvable tension? In: GRÉGOIRE, Jean-François; JEWKES, Michael (Ed.). *Recognition and redistribution in multinational federations*. Lovaina: Leuven University Press, 2015.

LEGISWEB. RS: Porto Alegre, primeira capital a adotar imposto, arrecada pouco. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=19398>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

LEMOES, Ronaldo. *Direito, tecnologia e cultura*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LESSIG, Lawrence. *Cultura livre: como a mídia usa a tecnologia e a lei para barrar a criação cultural e controlar a criatividade*. Disponível em: <http://www.lacorte.adv.br/blog/wp-content/files/books_cc/livroCC_Lessig_CulturaLivre_tradTrama.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2018.

LIU, Yong; GUO, Yang; LIANG Chao. *A survey on peer-to-peer video streaming systems*. Disponível em: <<http://ceweb.poly.edu/faculty/yongliu/docs/p2pvs.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. *Revista de Economia Política*, v. 26, n. 1 (101), p. 119-136, jan./mar. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rep/v26n1/a07v26n1.pdf>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

MELO, João Ozorio de. Não há consenso nos EUA sobre tributação do comércio eletrônico. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-18/nao-consenso-eua-tributacao-comercio-eletronico>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

MIGALHAS. *É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify?* Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+como+Netflix+c+Spotify>>. Acesso em: 1º mar. 2018.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/component/tags/tag/ocde-organizacao-para-a-cooperacao-e-o-desenvolvimento-economico>>. Acesso em: 22 mar. 2018.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 4. 1ª parte.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação de serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

MURNANE, Laura Gordon. E-commerce and internet taxation: issues, organizations, and findings. *Searcher*, v. 8, n. 6, jun. 2000. Disponível em: <<http://www.infoday.com/searcher/jun00/gordon-murnane.htm>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

O GLOBO. *Streaming avança 60,4% em 2016 e garante crescimento da indústria da música*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/cultura/streaming-avanca-604-em-2016-garante-crescimento-da-industria-da-musica-21381773>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

_____. *Streaming já é a principal fonte de receitas da música nos EUA*. Disponível em: <<https://g1.globo.com/pop-arte/noticia/streaming-ja-e-principal-fonte-de-receitas-da-musica-nos-eua.ghtml>> Acesso em: 13 mar. 2018.

OCDE. *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Committee on Fiscal Affairs, 8 out. 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2018.

PISCITELLI, Tathiane. ICMS e as operações com bens digitais. *Valor Econômico*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5249801/icms-e-operacoes-com-bens-digitais>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

_____. Tributação de streaming pelo ISS e o potencial conflito com o ICMS. *Valor Econômico*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5197585/tributacao-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms>>. Acesso em: 1º mar. 2018.

REUTERS. *U.S. Supreme Court struggles with e-commerce sales tax case*. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-usa-court-taxes/u-s-supreme-court-struggles-with-e-commerce-sales-tax-case-idUSKBN1HO0I0>> Acesso em: 30 abr. 2018.

SILVA, Leonardo Werner. Internet foi criada em 1969 com o nome de “Arpanet” nos EUA. *Folha de S. Paulo*. Edição de 12.08.01. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

SNIDER, Mike. *Netflix says it's testing price hikes – but not surge pricing*. Disponível em: <<http://web.cbcscohost-com.cz27.periodicos.capes.gov.br/ghost/detail/detail?vid=1&sid=08cbdf8c-b647-4f32-bc95-c760703dcdc1%40pdc-v-sssmgr01&bdata=Jmxhbm9cHQYnImc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#AN=J0E209109142117&db=aph>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

TERRA. *Com Netflix e Spotify em alta, usuários de streaming dobram no Brasil*. Disponível em: <<http://idgnow.com.br/Internet/2016/12/20/com-netflix-e-spotify-em-alta-usuarios-de-streaming-dobram-no-brasil/>>. Acesso em: 2 mar. 2018.

TOMAZ, Marcelo. Serviço de *streaming* devem pagar R\$35 milhões para SP ano que vem. *Gazeta de S. Paulo*. Disponível em: <<http://www.gazetasp.com.br/capital/34885-servicos-de-streaming-devem-pagar-r-35-milhoes-para-sp-ano-que-vem>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

UNCTAD B2C E-COMMERCE INDEX 2017. Disponível em: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tm_unctad_ict4d09_en.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. *Information Economy Report 2017*. Disponível em: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/icr2017_en.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

UNITED STATES SUPREME COURT. National Bellas Hess, inc. V. Department of revenue of state of 1967, n. 241. *Argued: February 23, 1967*. Decided: May 8, 1967. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/386/753.html>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

_____. *Quill Corp. v. Heitkamp, (1992), nº 91-194. Argued: January 22, 1992*. Decided: May 26, 1992. Disponível em: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/504/298.html>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

UWIRE Text. *Virginia House panel defeats proposal to create “Netflix tax”*. 29 jan. 2018, p. 1. Academic OneFile. Disponível em: <<http://go-galegroup.cz27.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?&id=GALE|A525706740&v=2.1&u=capes&it=r&p=AONE&sw=w>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

VARIETY. *Netflix eyeing total of about 700 original series in 2018*. Disponível em: <<http://variety.com/2018/digital/news/netflix-700-original-series-2018-1202711940/>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

WHEARE, Kenneth apud TELFORD, Hamish. Liberalism versus communitarianism and Canada’s constitutional conundrum. *Journal of Canadian Studies*, v. 33, 1998.