



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEI COMPLEMENTAR 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO *OVER THE TOP*: APONTAMENTOS
SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NA ERA DIGITAL

Raul Carlos Santos Leite

Rio de Janeiro
2021

RAUL CARLOS SANTOS LEITE

LEI COMPLEMENTAR 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO *OVER THE TOP*: APONTAMENTOS
SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NA ERA DIGITAL

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Ubirajara da Fonseca Neto

Maria Carolina Cancellata de Amorim.

LEI COMPLEMENTAR 157/2016 E A TRIBUTAÇÃO *OVER THE TOP*:
APONTAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* NA ERA DIGITAL

Raul Carlos Santos Leite

Graduado pela Universidade Moacyr Sreder
Bastos. Advogado.

Resumo – As plataformas de streaming representam um mercado promissor e de constante expansão, já que vem a abranger o mercado de mídias digitais, fato que corrobora uma nova fonte de recursos para o Estado por meio de uma tributação específica. Sob outra perspectiva, a seara tributária tem uma determinada ligação com a ordem constitucional, à medida que, fica nítido uma forte tendência de restrição da atividade privada pelo poder estatal. Em alternativa, o nascimento de um novo nicho, abarca também a necessidade de uma análise acerca de um exercício, de modo a buscar uma compatibilidade com as regras do ordenamento jurídico pátrio, tangenciando um equilíbrio proeminente entre a tributação devida e a continuidade da atividade aqui explanada.

Palavras-chave – Direito Tributário. *Streaming*. ISSQN.ICMS. Mídias Digitais. Era Digital

Sumário – Introdução. 1. Um exórdio conceitual sobre os serviços Over The Top e as Plataformas de Streaming. 2. O papel da Magna-Carta na Seara Tributária: A aplicabilidade da Competência Tributária, e as Limitações do Poder de Tributar. 3. A Lei Complementar 157/2016 e os conflitos sobre as plataformas de streaming na era digital e a dinâmica da Guerra Fiscal entre o ISSQN e o ICMS. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como fito, discorrer sobre a tributação sobre o mercado de plataformas digitais, tecnicamente chamadas de *Over the Top*, diretamente alojados à plataformas de Streaming, que é uma atividade que tem mostrado expansão nos últimos anos, além de ser um mercado altamente promissor, já que o negócio de fluxo de dados se mostra crescente, dominante e interessante tanto para quem atua como consumidor direto ou indireto, quanto aos órgãos e entes competentes que buscam tributação específica dentro dos moldes constitucionais, e nomeadamente, o molde Tributário.

Sendo assim, nota-se aqui uma realidade constante de evolução digital, científica e tecnológica, que se desenvolve diariamente, haja vista que, precisa-se buscar uma normatização concreta, já que infelizmente, não aufere-se o acompanhamento de tal desenvolvimento, sendo inexorável a criação de uma incidência normativa sobre o mundo fático, chegando assim, ao mérito e debate no que tange às novidades tecnológicas em meios tributáveis.

Nesse escopo, o Streaming, trouxe à baila variados questionamentos sobre a sua tributação, uma vez que, encontrou-se a possibilidade e a veracidade do fenômeno jurídico que entendemos como bitributação, ou seja, alinhou-se como necessário uma investigação da natureza dessa nova tecnologia, verificando a hipótese de incidência no Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS), ou sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Sendo assim, criou-se o intento de se apontar os pontos doutrinários e legais que determinem a gestão e a devida tributação sobre tal tecnologia, verificando as hipóteses de incidência de ambos, no uso da plataforma supracitada, até a sua chegada ao usuário, além de perquirir sobre os parâmetros existentes entre os critérios materiais entre o ICMS e o ISSQN.

Inicialmente, o primeiro capítulo, busca trazer um arcabouço e uma base conceitual sobre tais plataformas e todo seu corpo legal, além de uma ligação entre outras figuras análogas, que prezam o dever de estabelecer o modo de constituição da tributação inerente aos entes competentes.

Já no segundo capítulo, contempla-se o caráter dimanado da Constituição Federal, e o papel exercido nas relações de competência tributária entre os entes e suas especificidades atribuídas na legislação aqui vigente, abarcando diretamente o que é legalmente adstrito para uma boa funcionalidade da legislação vigente.

No terceiro capítulo apontar-se-a a expectativa da guerra fiscal, trazendo a dinâmica entre serviço e mercadoria, a argumentação controversa sobre a aplicabilidade entre ICMS e ISSQN, o debate-se o papel da Lei Complementar 157/2016, que veio com o cunho de alterar a Lei Complementar 116/2003, e a reforma do ISSQN, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o embasamento legal, e as mudanças e consequências da legislação vigente, além dos apontamentos dos Tribunais Superiores.

A pesquisa é desenvolvida, adotando a metodologia qualitativa por meio de revisão bibliográfica com estudo doutrinário e jurisprudencial, buscando um entedimento conciso, à medida que, tais apontamentos tenham uma base legal, estrita e plausível, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto de pesquisa, com o fito de comprova-las ou rejeita-las argumentativamente.

1. UM EXÓRDIO CONCEITUAL SOBRE OS SERVIÇOS OVER THE TOP E AS PLATAFORMAS DE STREAMING.

É indiscutível a evolução tecnológica nos últimos anos, onde vemos na figura de nossos avós o famoso LP, ou vinil, a clássica fita cassete, e a evolução para o CD, DVD, Blue Ray, além de outras mídias, que nos fornecem um conteúdo, e agora contemporaneamente, o mercado chamado de *Over the Top*, ou também, os classificados de *Streamings: Netflix, Spotify, Deezer*, e outros adicionais que vem surgindo com o passar dos tempos, onde a marca tecnológica abre uma série de vertentes para discussões jurídicas fascinantes e ao mesmo tempo conflituosas.

Diante de tal quadro de evolução em tal ramo da seara jurídica aqui discutida, nota-se com o tempo, um desenvolvimento tecnológico portentoso, tendo um quadro que nos aguça à uma discussão breve sobre competência tributária, à medida que, os entes buscam um meio de tributar e garantir tal receita para seu sustento no que tange sua característica com entidade pública.

Ademais, dentro desse prisma jurídico contemporâneo, a Lei complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016¹, trouxe o advento da inclusão de um novo item em sua estrutura positivada, o item 1.09, que veio a alterar a Lei Complementar 116/2003², arvorando polêmicas e fazendo alterações na regulação do ISSQN, e na tributação sobre novas tecnologias, além do combate da guerra fiscal entre entes federativos envolvidos, já que se trata de uma atividade de cobrança também atribuída aos Estados, pois o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), trouxe o advento da edição do Convênio do ICMS nº 106/2017³, pelo qual os Estados passaram a ser competentes para tributar os serviços de Streaming, tenho como resultado o ápice no que já citamos, a bitributação.

Dentro de todo esse campo de discussão, e para uma busca do melhor entendimento, deve-se pontualmente conceituar alguns pontos e características para que possa-se trabalhar todo o tratamento tributário sem deslustrar alguns conceitos importantes, e diferencia-los, sendo eles, o Software de Prateleira, Software Virtual, Over the Top, Streaming, que embora muito próximos, tem suas peculiaridades e não podem ser confundidos.

Ao abordamos o Software de Prateleira⁴, geralmente alenca-se a definição que trata de um programa de computador padrão, produzido em larga escala de maneira uniforme e

¹ _____. *Lei Complementar nº 157*, de 30 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 21 jan. 2021

² _____. *Lei complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 21 jan. 2021.

³ BRASIL. Ministério da Economia. *Convênio ICMS*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>>. Acesso em: 21 jan. 2021.

⁴ *O caos da tributação de Software no país*. Disponível em <

colocado no mercado para aquisição por qualquer interessado sob a forma de cópias múltiplas, ainda que possam ser adaptados ou customizados, e sendo de sua importância salientar que, sua comercialização (a licença) pode se dar através de um suporte informático como o CD-ROM por exemplo, ou via download.

Já consta na Lista de Serviços – ISSQN, conforme molda a Lei Complementar 116/2003⁵, mas alguns Estados passaram a exigir o ICMS, gerando uma polêmica determinante nos entendimentos jurisprudenciais, tendo também o Software Virtual, que é bem símil ao tema anterior, à medida que, o mesmo software já está pronto, sendo comercializado via download, que também se enquadra no conceito de software de prateleira.

Ao trazer a ideia conceitual de “*Over the Top*”, ou tecnologia OTT, tem-se a entrega (de produtos/serviços) através de uma plataforma de Internet (plataforma IP), sem a intermediação dos distribuidores tradicionais, os provedores de serviços de transmissão, que são as empresas de telecomunicação e provedores de serviço a cabo.

De acordo com Shin-yi Peng⁶, professor da Tsingua University, de Pequim, são serviços relacionados principalmente à comunicação e à mídia – áudio e vídeo, tal como chat, e o serviço de vídeo por streaming.

São consumidos e contratados, independente do serviço prestado por uma empresa de telecomunicações, que só fornece o canal para que as informações dos provedores de conteúdo possam transitar até o consumidor final.

Em outras palavras, o provedor de serviços de internet tem conhecimento dos blocos de informações (pacotes) que transitam pela rede, mas não tem o controle do mesmo.

Já ao abordar o Streaming, abarca-se uma tecnologia, que é notoriamente e amplamente utilizada pelas grandes marcas atuantes no mercado digital de entretenimento, e vem a permitir a transmissão de conteúdo multimídia através da internet, sem que o usuário necessite armazenar os arquivos de maneira definitiva, como vem a ocorrer no download.

Conceitualiza-se *Streaming*, originário língua inglesa, e oriundo da palavra *Stream*⁷, tendo o significado de córrego ou corrente. Na linguagem relativa à computação e tecnologia, Marcia Regina Sawaia⁸, abarca a ideia de fluxo ou sucessão, razão pela qual sua morfologia construir-se-a à partir da abstração de que a tecnologia tem o intuito de levar o conteúdo do

⁵ BRASIL, op. cit., nota 2

⁶ PENG, ShIn-yi. *GATS and the Over-the-Top (OTT) Services —A Legal Outlook. Journal of World Trade*, v. 50, ed. 1. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2822564>, acesso em 22 jan 2021, pp. 5-6.

⁷ Google tradutor. Google.com. Disponível em <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#en/pt/stream>>. Acesso em: 22 jan. 2021.

⁸ SAWAYA, Márcia Regina. *Dicionário de informática & Internet*. NBL Editora, 1999. p. 60.

servidor até o receptor de quem a consome de maneira contínua e sem interrupções.

Numa linha contínua, existe o entendimento de Betina Treiger Grupenmacher⁹, que remete-se ao Streaming como um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes.

Não obstante, as informações distribuídas, não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida, somente as utiliza, conforme sua escolha e preferência, criando uma rede de informações e dados em contínua mutação e customização, como ocorre por exemplo na plataforma *Spotify*.

Em meio controverso, de forma sinuosamente curiosa, não se pode determinar e assumir que o Streaming, em seu sentido conceitual e/ou concreto, possua um ponto inicial para o seu funcionamento.

Sendo assim, tem-se o entendimento que o mesmo não opera de maneira independente, sendo importante a figura de um intermediário para sua completa atuação e exercício da sua finalidade, ou seja, tal tecnologia precisa de um medianeiro, sendo a internet a chave para fechar esse ciclo tão fundamental, sendo ela, o elo ou até mesmo o canal que garantirá o pleno funcionamento da ferramenta, sendo o produto disponibilizado pelo serviço de comunicação, ou seja, o ponto de partida que permitirá a atuação do Streaming.

Não obstante, a partir do advento da banda larga, viu-se a expansão desse mercado altamente promissor e lucrativo, e tendo em vista que, a velocidade desses dados permite uma infinita variedade de provedores, dando ainda mais popularidade ao *Streaming*, que veio a trazer diversas plataformas, tendo destaque à filmes (*Netflix*) e música (*Spotify*, *Deezer*).

Não se pode deixar de apontar que, a ferramenta da velocidade é um dos principais pilares para que tal plataforma atue de maneira específica, já que, a transferência não necessariamente precisa ser completa para o consumidor ter acesso ao consumo, o que destoa do download, à medida que, o segundo só pode ser utilizado após sua conclusão, com risco de danificar sua estrutura e conteúdo, mostrando uma característica fulminante do *Streaming*, pois o mesmo ocorre pelo sistema de *buffering*.

No entendimento de Marcia Regina Sawaya¹⁰, tal sistema permite a compensação da velocidade lenta, levando em consideração o risco de erros de um dispositivo periférico, ao passo que, um dispositivo que se comunica diretamente com o programa, necessariamente trabalha sincronizado com o mesmo, permitindo assim que o programa ocorra de forma operante em dispositivos independentes.

⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do Streaming e Serviços Over-The-Top*. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018.

¹⁰ SAWAYA, Márcia Regina. *Dicionário de informática & Internet*. NBL Editora, 1999. p.449.

Em outros termos, todo esse processo permite transferências por pré-carregamento, ou seja, o Streaming consiste em um fornecimento multimídia de modo que o usuário pode fazer o carregamento do arquivo, enquanto assiste, o que se torna, um diferencial abissal se comparado ao download, o que mostrava uma necessidade anterior das empresas, o armazenamento no sistema do usuário para uma reprodução que acontecia posteriormente.

Tais serviços oferecidos pelo Streaming são oferecidos no mercado contemporâneo de duas maneiras, sendo a primeira o *Live Streaming* ou *Streaming em tempo real*, sendo o protocolo RTSP utilizado, onde temos a figura mais comum dos meios de comunicação da televisão e rádio, ocorrendo basicamente quando um usuário ouve uma transmissão de áudio ou vídeo pela internet.

Sendo assim, a recepção do conteúdo ocorre simultaneamente com a sua produção, igualmente aos programas televisivos e de radiofusão, produzindo conteúdo “ao vivo”.

A segunda forma, todavia, não menos importante, porém não tão rotineira, assim como na conceituação supracitada, vem a ser manipulada pelo RTSP (*Real Time Streaming Protocol*), onde não se mostra necessário nenhum tipo de armazenamento em servidores.

De tal maneira, mostrar-se-a o ponto que trata do *Streaming interativo em tempo real*, sendo o mesmo normalmente utilizado em videoconferências e programas que interagem com os usuários, muita das vezes conectados pelas redes sociais.

Por outro lado, a segunda forma aqui citada, fornece o conteúdo já produzido conforme um interesse específico, demandado pelo usuário e necessita de um prévio armazenamento em servidores.

Os Streamings de armazenamento, que também são conhecidos no mercado pela expressão “*on demand*”¹¹, são arquivos que são previamente compactados e armazenados em um servidor, sendo muito relevante salientar que o armazenamento do conteúdo multimídia pode ser feito em servidores independentes de quem possui a tecnologia de streaming, podendo também ser armazenada, em parte no próprio receptor tecnológico do usuário, mostrando uma versatilidade específica dentro do serviço ali estabelecido e/ou contratado.

2. O PAPEL DA MAGNA-CARTA NA SEARA TRIBUTÁRIA: A APLICABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, E AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR.

¹¹ Traduzido do inglês: “por demanda. Google tradutor. Google.com. Disponível em: <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#en/pt/stream>>. Acesso em: 22 jan. 2021.

Primordialmente, salienta-se a demonstração e o intuito de se atribuir a finalidade do interesse público, no qual se busca a constante dinâmica de manter o bem estar social, por meio de regras e convencimentos legais, à medida que, a existência e o papel do Estado é fundamental para tal dinâmica.

A relação jurídica e tributária, se caracteriza por normas de Direito Tributário, no qual sua regulamentação é feita por regramentos de Direito Público, tendo características pré-determinadas e altamente cerceadas, além de ligadas à supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Dentro dessa dinâmica abarca-se o conceito de Competência Tributária, que estabelece pelo artigo 24 da CRFB¹², que nos traz a Competência dos entes federativos, e determina por si, a competência concorrente, com foco na lógica no qual, não há hierarquia entre os entes e seus apontamentos tributários e continuamente temos a figura dos artigos 153 à 156 da CRFB¹³, que distribui as competências de forma mais direita, separando as competências dos Municípios, dos Estados e Distrito Federal, e também da União.

Na lição de Roque Antonio Carraza¹⁴, “ Competência Tributária é a possibilidade de criar. *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”

Consequente, pode-se definir a Competência Tributária como a outorga do poder concedido pela Constituição Federal aos Entes Federativos, de tal maneira que eles possam instituir e majorar tributos.

Nesse prisma, ocorre a existência de um polo, tendo como frente o Estado, que tem o intuito de angariar a consecução para fins públicos, e no outro polo, temos o particular, ou mais comumente conhecido como contribuinte, que dá origem ao ímpeto de garantir seus direitos individuais em tal demanda jurídica.

E ainda dentro de tal discussão é importante salientar uma dissemelhança, já que o termo “poder de tributar”, não se confunde com “competência tributária”, ao passo que, ambos os termos em sua literalidade e acepção tenham uma determinada semelhança, todavia tenham interpretações jurídicas distintas, conforme explicita o professor Hugo de Brito Machado:

Segundo Hugo de Brito Machado¹⁵, a palavra “poder” tem significado que transcende

¹² _____. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 16 ago. 2020.

¹³ BRASIL, op. cit., nota 12

¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14 ed., Malheiros: São Paulo, 2000, p.331.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.p.302

a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”, e o que chamamos de “Poder” classificada como a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for, com, sem ou contra a lei, advindo do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo.

Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito, sendo assim, tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

Nesse óbice o tributo passa a ser instituído e graduado, visando sempre, na medida do possível, estar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o que não exterioriza a realidade como um todo no que tange à tributação em sua prática realística, já que nenhum tributo em sua essência poderia ser tratado com neutro, já que teria distintas aplicações e vertentes.

Tendo em vista tal realidade, a doutrina classifica os tributos de várias maneiras, há de se falar de três finalidades principais: Fiscal, Extrafiscal e Parafiscal, onde a professora Josiane Minardi é bem concisa em tal classificação.

Josiane Minardi¹⁶, explica que um tributo será fiscal, quando ele visar tão somente ao abastecimento dos cofres públicos, onde sua pretensão é puramente constituir a obtenção de receitas, diferente do tributo extrafiscal, que tem por objetivo além do abastecimento dos cofres públicos, constituir um instrumento para estimular ou desestimular condutas baseado na busca de objetivos econômicos, sociais e políticos, como exemplo temos o Imposto de Exportação.

Por fim existem os tributos parafiscais, que por sua vez, são cobrados por Autarquias, órgãos paraestatais, profissionais ou sociais, para custeio e financiamento, exemplificado pela OAB, CREA, no que tange à sua anuidade.

Dentro de tal quadro, a Carta Magna de 1988, tem um papel crucial na seara tributária e com um destaque relevante à discussão aqui estabelecida.

Se por um lado tal desbravar de legalidade estabelece e outorga competências tributárias aos entes federativos, e sendo de notório conhecimento que nossa Constituição não cria tributo, já que o mesmo é criado por lei, por outro lado, a mesma se aprimora, ao trazer à baila um cenário de matéria tributária, na figura de imposição de outros limites ao poder de tributar, os quais tratamos como princípios constitucionais tributários, ditas pela doutrina como limitações relativas; e as imunidades tributárias, ditas como limitações absolutas.

Kiyoshi Harada¹⁷, define em outro olhar mais conciso, que o que existe é um sistema

16 MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário / Josiane Minardi* – 5. Ed. rev., ampl. E atual. – Salvador: JusPODIUM, 2018, p.33, p.34.

17 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.p.221

parcial, o Sistema Constitucional Tributário, que está inserido dentro de um Sistema Global, o Sistema Constitucional, trazendo assim uma constância dentro do âmbito legal.

Já o nosso Código Tributário Nacional¹⁸, em seu art. 3º define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e por preceito e interpretação extensiva do STF, e divide os tributos em espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Sendo aqui figura do tema central os impostos, que se caracterizam por serem impostos não vinculados, tendo como a sua principal característica a não dependência do Estado para aplicabilidade de seu fato gerador, sendo tal ato ligado à uma atuação direta do contribuinte e o fato jurídico.

Destaca-se aqui que o ISSQN, é privativo dos Municípios e DF, tendo como essência os serviços de qualquer natureza, contando que não configurem transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações tenham seu encetamento no exterior, além de serem definidos por lei complementar.

3. A LEI COMPLEMENTAR 157/2016 E OS CONFLITOS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING NA ERA DIGITAL E A DINÂMICA DA GUERRA FISCAL ENTRE O ISSQN E O ICMS.

Dentre a evolução tecnológica, e a conceituação aplicada nos parágrafos anteriores, podemos compreender cada linha distintiva, desde características particulares atribuídas ao streaming e seus correlatos, até o meio contitucional no que tange a competência tributária.

Podemos assim, destacar que o streaming levantou diversos questionamentos, no que se refere a sua forma contributiva, uma vez que passou a ser tributado por dois impostos distintos, e de competências desconformes, sendo assim sendo necessário um estudo altamente aplicado para que o contribuinte não seja penalizado pelo fenômeno da bitributação, ou seja, quando dois entes sederativos tributam o mesmo fato gerador.

Se faz mais que necessário roborar a premissa de que não há o cabimento da hipótese tributária do que chamamos de *bis in idem*, ou seja, nesse caso, dissemelhante à bitributação, o

18 BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.> Acesso em: 04 de ago. 2020.

fenômeno jurídico anteriormente citado, recai sobre o ato do mesmo ente federativo tributar duplamente o mesmo fato gerador, que somente é permitido se autorizado constitucionalmente, e que embora seja um conhecimento comum, fulcral ou até mesmo primário entre todos os operadores do direito, tem o poder de separar o joio do trigo, já que tal demanda jurídica nos traz bastante perplexidade no que se refere a tributação de novas tecnologias.

Uma das primeiras possibilidades para a tributação sobre novas tecnologias, o que abarca o streaming, se encontra positivado no art. 150, II¹⁹ da Carta Magna o ICMS, que é a maior fonte de arrecadação de diversos estados brasileiros.

Nessa corrente obtém-se a lógica ao qual tais serviços caracterizam-se, normalmente, por prestações de obrigações de fazer, sendo assim, quando trazemos para o cerne da discussão de certas empresas como Netflix e Spotify, temos a demanda pré-determinada que as mesmas não estariam exatamente ou diretamente obrigadas a prestar uma obrigação de fazer, mas sim, estariam condicionadas a prestar uma obrigação de dar.

No caso específico dos streamings, eles "dão", por meio de cessão de direitos, o acesso a conteúdos de vídeo e música que negociaram junto aos titulares das obras cinematográficas ou musicais. "É típica obrigação de dar, que não se caracteriza como serviço."

Por outro lado, o André Mendes Moreira²⁰, vem de forma heterogênea, nos trazer a dinâmica de que os serviços de streaming atendem aos dois predicados Constitucionais para tributação pelo ISSQN, sendo assim não tributáveis sobre o ICMS, à medida que não configuram serviços de comunicação, mas sim, tão somente o fornecimento de um conteúdo, mesmo que acessível somente com a concorrência de uma operadora, uma prestadora de serviço de comunicação.

Sendo assim, trazemos a premissa e definição de serviço no sentido jurisdicional aplicável, sendo o mesmo, um bem imaterial, resultado de um esforço tipicamente humano, e de maneira mais precisa, o autor supracitado nos brinda com mais um leito de consistência doutrinária.

Como já anotamos em obra publicada anteriormente, 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.²¹

¹⁹ BRASIL, op. cit., nota 12

²⁰ *É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify?* Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/quentes/252903/e-legitima-a-cobranca-de-iss-para-servicos-como-netflix-e-spotify-veja-opiniao-de-tributaristas>> Acesso em: 09 mar. 2021.

²¹ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 7

Nesse debate constante desde a criação e aplicabilidade da Lei Complementar n° 157 de 29 de dezembro de 2016, tal divergência doutrinária vem sendo debatida e chegou após insistentes demandas de cunho material e processual, englobando assim, o que conhecemos como guerra fiscal, onde Estados e Municípios buscam estabelecer a competência proeminente sobre tal fato gerador, e nova fonte de arrecadação, levando em consideração a ascensão desse mercado tão frutificante e complexo.

E dentro de volumosos incidentes processuais e recursos, o Supremo Tribunal Federal excluiu a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software), ou seja, o Tribunal Superior, decidiu que, nessas operações, incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Tal demanda ocorrida atualmente, foi finalmente deslindada no dia 18 de fevereiro de 2021, por meio de uma discussão concisa e equânime, onde foi conferenciada tal proeminência jurídica, sendo a mesma questão debatida em torno do julgamento conjunto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade: as *ADI's* n° 5659²² e 1945²³.

Na primeira ADI supracitada, relatada pelo ministro Dias Toffoli, foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) contra o Decreto estadual 46.877/2015²⁴ de Minas Gerais e outros diplomas legais, e tal confederação alega que essas operações não poderiam ser tributadas pelo ICMS, pois sobre elas já incide o ISSQN.

Já na *ADI 1945*, da relatoria da ministra Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) argumentava a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei estadual 7.098/1998²⁵ de Mato Grosso, que consolidam normas referentes ao ICMS, por bitributação e invasão da competência municipal, já que o Estado fez incidir o tributo sobre operações com programas de computador.

Embora a questão se tenha sido retomada com o voto-vista, o Ministro Nunes Marques, entendeu que o mero licenciamento ou a cessão de software por meio digital, sem que o produto esteja acompanhado de suporte físico, não faz surgir, por si só, a incidência de ISSQN.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 5659*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692>>. Acesso em 10 mar. 2021

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 1945*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692>>. Acesso em 10 mar. 2021

²⁴ *Decreto estadual n° 46.877/2015.Regulamento do ICMS (RICMS)*. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.html>. Acesso em 09 mar. 2021

²⁵ *Lei Estadual n° 7.098* de 30 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>>. Acesso em: 09 mar. 2021

Outrora, o Ministro, considerou possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual, uma vez que, atualmente, são realizados negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, músicas e vídeos, entre outros, em ambiente digital, sendo assim, Marques aderiu ao entendimento da corrente minoritária, iniciada pela ministra Cármen Lúcia, tendo o apoio dos Ministro Edson Fachin e Gilmar Mendes.

Por fim, após acalorada discussão, a maioria dos ministros (Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux) acompanhou a conclusão do ministro Dias Toffoli, para quem a elaboração de softwares é um serviço que resulta do esforço humano.

No voto apresentado em novembro de 2020, Toffoli entendeu que tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso está clara a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, entendimento muito propício à aplicabilidade do termo “serviço” e ainda mais ajoujado ao ISSQN.

No fim de março desse ano, especificamente no dia 24, o plenário do STF modulou os efeitos de julgamento supracitado, e fixou o Imposto Sobre Serviços como o meio tributável relativo a incidência do licenciamento e na cessão de direito do uso de um dos temas aqui propostos, o software.

Foi criada uma tabela que dispõe sobre oito supostas possibilidades de discussão sobre a repercussão do tema, onde busca-se de alguma forma, balizar o impacto da mesma, tendo destaque especial, nas distinções da aplicabilidade e uso do ICMS e ISSQN em cada local que antes da conclusão do Tribunal Superior buscou tributar tal hipótese de incidência, mesmo com questionamentos altamente consistentes sobre a inconstitucionalidade de tal tema.

Dentro do estendimento exercido pelos Ministros, o marco para a modulação desses efeitos, terá um impacto para todos andamentos judiciais existentes, à medida que, a data da publicação da ata de julgamento das ações, poderá ter como o fim, a impossibilidade da repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com software em favor de quem recolheu este imposto até véspera da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando que os Municípios cobrem o ISSQN.

Em relação as ações judiciais pendentes de julgamento movidas pelos contribuintes contra os Estados ou os Municípios, a decisão deve seguir a orientação do STF, ou seja, incidência apenas do ISSQN, e além disso, temos o impacto que se faz existente, no impedimento dos Estados de cobrarem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

Importante salientar que, ficam ressalvadas: as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS; as hipóteses de comprovada de bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS; por sua vez, incide o ISSQN no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISSQN, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data de publicação da ata julgamento do mérito.

Sendo assim, o reconhecimento da não incidência do ICMS na sessão de julgamento ocorrido, e da incidência do ISSQN, nos traz uma grande revolução no cunho jurisdicional, outrora, ainda há muito o que se discutir sobre esse tema tão meritório e complexo.

CONCLUSÃO

Essa pesquisa constatou, como dinâmica essencial, a existência de um conflito tributário existente há longos anos, a guerra fiscal, já que a tecnologia se mostra a cada dia mais dinâmica e acelerada, e a legislação tem o cunho e dever de acompanhar a mesma, para que as relações jurisdicionais possam existir de forma equânime e dentro dos parâmetros legais.

De um lado temos os Estados, que tem o poder de buscar a cobrança de ICMS; por outro lado, os Municípios na busca da tributação por meio o ISSQN.

Fruto de reflexões jurídicas e de um estudo firme e concreto sobre o tema, foi possível chegar a uma breve e sensível conclusão que o tema apesar de ter sido discutido e ter tido uma grande repercussão na seara jurídica, ainda apresenta pontos a serem trabalhados, para ter um regramento rijo e robusto.

Na prática temos o desenvolvimento e aderência por toda a sociedade a essa nova tecnologia existente, sendo a mesma, a chave de movimentação e de disseminação dessa tecnologia que revolucionou não só o entretenimento, mas todo o mercado de comunicação e mídia digital em geral no Brasil, e o Direito em sua essência de manutenção do ordenamento jurídico vigente.

O entendimento a que chegou o pesquisador é que, inicialmente não se deve emaranhar conceitos básicos como serviço e mercadoria, bitributação e bis in idem, entre outros; e que apesar de muito próximos, cada um tem sua característica, natureza, e teor basilar próprio, e os mesmos podem vir a desencadear uma disputa entre entes federativos, e que caso não seja solucionada, poderá vir a gerar um conflito de uma amplitude proporcional à sua complexidade, ou seja, concluímos assim que o fato do ISSQN ter atribuições tributárias e Constitucionais suficientes para ser digno da decisão do Tribunal Superior, nos remete ao poder e fluidez da

nossa Carta Magna para solucionar todas as demandas que existem ou possam vir a surgir.

Quanto as questões que descortinam os capítulos desse trabalho, é inescusável verificar que o posicionamento sobre o ICMS e ISSQN e seus desdobramentos, é peça fundamental para manter-se o princípio da legalidade previsto no meio constitucional, tendo em vista que, desde o julgamento até a modulação dos efeitos, que esse mesmo teor abarca uma reação em cadeia tanto para a doutrina tributária e constitucional, quanto para a jurisprudência existente e todas as discussões concernentes ao tema, que atingem todo o cerne dessa discussão.

O principal argumento usado nessa pesquisa é que a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é uma decisão pontual, e que tem um arcabouço jurídico suficiente para se sustentar, outrora, essa decisão tomada, ainda atrai outros questionamentos para serem discutidos e alinhados dentro do campo jurisdicional como um todo.

Embora hoje, o Tribunal Superior já tenha disponibilizado uma tabela de possíveis modulações, as mesmas correm o risco de retroagir ou não, e ainda é necessário esclarecer e petrificar, em quais casos essa retroatividade poderá ser aplicada, de maneira que, nesse cenário jurídico que se encontrava o debate do tema, ainda há abertura para discussões ali inerentes.

Fica também, o questionamento sobre o cenário do mercado de *streaming* após a tributação sobre o mesmo, à medida que o consumidor final irá ser diretamente afetado por tal tributação, por se tratar de um imposto indireto.

E por fim, fica a indagação sobre o princípio constitucional da isonomia nesse caso, tendo em vista que, os contribuintes que recolheram somente o ICMS, por exemplo, em tese não teriam direito à restituição dos valores, e o município não pode cobrar o ISSQN, sob pena de bitributação, outrora, os contribuintes que recolheram somente o ISSQN precisam confirmar a validade do pagamento, tendo em vista que o Estado não pode cobrar o ICMS.

Não há dúvidas que o Supremo Tribunal Federal, buscou inovar na decisão desse tema tão amplo e tão cheio de vertentes e conceitos próprios, que trouxe um entendimento baseado nas *ADI's n° 5659 e 1945*, e que apesar de ainda existirem algumas arestas para serem polidas, tais posicionamentos jurisdicionais trouxeram um relevante caminho para a solução dessa discussão aqui estudada.

Tal julgamento representa um marco na incidência tributária sobre as atividades de tecnologia, uma vez que, é cada vez mais comum o acesso à aplicativos ou softwares e a operação direta do usuário por meio da nuvem, e em respeito ao princípio da segurança jurídica, torna-se necessário definir os efeitos tributários sobre essas novas tecnologias, a fim de evitar que haja novamente indícios ou fagulhas para incendiar mais ainda a guerra fiscal entre Estados e Municípios

Não obstante, embora a maior instância do poder judiciário tenha um posicionamento concreto, ainda existem muitos questionamentos sobre tais modulações, podendo ainda, haver muitos questionamentos futuros sobre esse tema tão recente no cenário jurídico, tendo em vista a constante evolução tecnológica existente, e a temática do Estado cada vez mais concisa e vigorosa, no que se refere a tributação, o que poderá fazer nascer novas discussões à baila jurisdicional, e engrandecer cada vez mais esse arcabouço jurídico tão interessante na seara tributária, pois ainda existe muito a se discutir sobre a guerra fiscal entre os Entes Federativos como citado anteriormente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 16 ago. 2020.

_____. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 04 de ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5659*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692>>. Acesso em 10 mar. 2021

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1945*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692>>. Acesso em 10 mar. 2021

_____. Ministério da Economia. *Convênio ICMS*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>> Acesso em: 21 jan. 2021

_____. *Decreto estadual nº 46.877/2015*. Regulamento do ICMS (RICMS). Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.html> Acesso em 09 mar. 2021

_____. *Lei complementar nº 157* de 30 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm> Acesso em: 21 jan. 2021.

_____. *Lei complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 21 jan. 2021.

_____. *Lei Estadual nº 7.098* de 30 de dezembro de 1998. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131447>>. Acesso em: 09 mar. 2021

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do Streaming e Serviços Over-The-Top*. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14 ed., Malheiros: São Paulo, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário / Josiane Minardi* – 5. Ed. rev., ampl. E atual. – Salvador: JusPODIUM, 2018.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*, 2 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SPOTIFY. *O que é o Spotify?*. Disponível em: <https://support.spotify.com/br/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/> , acesso em 21 jan. 2021.

SAWAYA, Márcia Regina. *Dicionário de informática & Internet*. NBL Editora, 1999.

SAWAYA, Márcia Regina. *Dicionário de informática & Internet*. NBL Editora, 1999.

PENG, ShIn-yi. *GATS and the Over-the-Top (OTT) Services —A Legal Outlook*. *Journal of World Trade*, v. 50, ed. 1. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2822564>, acesso em 22 jan 2021, pp. 5-6.

É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/252903/e-legitima-a-cobranca-de-iss-para-servicos-como-netflix-e-spotify-veja-opiniao-de-tributaristas>. Acesso em: 09 mar. 2021.
Google tradutor. Google.com. Disponível em <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#en/pt/stream>>. Acesso em: 22 jan. 2021.

O Caos da Tributação de Software no País. Disponível em: <[https://confirp.com.br/tributacao-desoftwares/#:~:text=Software%20de%20prateleira%3A%20geralmente%20%C3%A9,possam%20ser%20adaptados%20\(customizados\).](https://confirp.com.br/tributacao-desoftwares/#:~:text=Software%20de%20prateleira%3A%20geralmente%20%C3%A9,possam%20ser%20adaptados%20(customizados).>)>, acesso em 20 jan 2021.

Google tradutor. Google.com. Disponível em <<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#en/pt/stream>>. Acesso em: 22 jan. 2021.