



CENTRO UNIVERSITÁRIO DAS AMÉRICAS

MADSON JOSÉ GABRIEL

DIREITO TRIBUTÁRIO

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA: GUERRA FISCAL E TRIBUTAÇÃO DO
STREAMING**

São Paulo

2020

CONFLITO DE COMPETÊNCIA: GUERRA FISCAL E A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING

Madson José Gabriel¹

Artigo apresentado à Faculdade de Direito do Centro Universitário das Américas, como pré-requisito para obtenção do título de graduação de Bacharel em Direito.

Área de atuação: Direito Tributário.
Orientador: Professor Omar Chamon

São Paulo
2020

¹ Graduando do 10º período do Curso de Direito do Centro Universitário das Américas.
madsonjgabriel@gmail.com

CONFLITO DE COMPETÊNCIA: GUERRA FISCAL E A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING

Madson José Gabriel

RESUMO

O presente artigo versa sobre a competência ativa tributária sob a perspectiva constitucional, na qual, a Constituição, distribui competência ativa aos entes para instituir tributos. De forma que, cada ente possui legitimidade para instituir determinado tributo. Por meio de uma pesquisa descritiva, abordando as formas bibliográficas, jurisprudencial e documental, ressaltar a relevância do tema no cenário público social que, afeta diretamente a distribuição de renda e a prestação do serviço público junto a sociedade. Pois, é através da exação tributária que a engrenagem da máquina pública funciona, prestando serviços públicos que proporcionam o mínimo para a subsistência da população como um todo, sobretudo, os menos favorecidos. Sublinhada a arrecadação tributária, será analisado a competência ativa tributária que a Constituição confere aos entes competentes para instituir e cobrar tributos. A guerra fiscal firmada entre Estados e Municípios para exigir tributo das empresas de streaming, se trata de novo imposto. Especialmente o mal que essa guerra fiscal provoca para a sociedade. Uma breve dinâmica de como é e, se é feita essa tributação em outros países. Ao final, empregando o método hipotético dedutivo o estudo foi conduzido para pontos polêmicos da competência ativa para tributar o streaming: I. o dilema do fato gerador ser uma prestação de serviço ou um produto, II. fato gerador de ICMS ou ISS. Competência residual para instituir novos impostos.

Palavras-chave: Conflito de competência. Guerra fiscal. Streaming. ICMS, ISS. Competência residual.

CONFLICT OF COMPETENCE: TAX WAR AND THE TAXATION OF STREAMING

ABSTRACT

This article deals with active tax competence from a constitutional perspective, in which the Constitution distributes active competence to entities to institute taxes. Thus, each entity has the legitimacy to institute a certain tax. Through a descriptive research, addressing the bibliographic, jurisprudential and documentary forms, highlight the exonerated theme in the public social scenario, which directly affects the distribution of income and the provision of public service to a society. Because, it is through taxation that the machinery of the public machinery works, providing public services that provide the minimum for the subsistence of the population as a whole, especially the least favored. Underlined the tax collection, the active tax competence that the Constitution confers to the competent entities to institute and collect taxes will be analyzed. A fiscal war signed between States and Municipalities to demand tribute from streaming companies is a new tax. Especially the harm that this fiscal war does to society. A brief dynamic of what it is like and if it is done in other countries. In the end, using the hypothetical deductive method, the study was conducted to controversial points of active competence for streaming tributary: I. the dilemma of the taxable event being a service provision or a product, II. taxable event of ICMS or ISS. Residual competence to institute new taxes.

Keywords: Conflict of competence. Fiscal war. Streaming. ICMS, ISS. Residual competence.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	6
2.	CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	7
2.1	Impostos Federais, Estaduais e Municipais.....	10
2.2	Sistema tributário e sua interferência na sociedade.....	11
3.	PODER DE TRIBUTAR.....	13
3.1	Competência ativa tributária.....	14
3.2	Conflito de competência e a guerra fiscal.....	14
4.	<i>STREAMING</i>	15
4.1.	Conceito e classificação do <i>streaming</i>	15
4.2	Tributação do <i>streaming</i>	17
5.	FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	18
6.	LEGISLAÇÃO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i>	19
7.	CONCLUSÃO.....	21
	REFERÊNCIAS.....	24

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho, se debruça sobre um dos temas que causam mais confusão entre os contribuintes e mais discussão entre os entes públicos: competência tributária para instituir e exigir imposto do streaming.

Por meio de uma pesquisa bibliográfica e exploratória, utilizando-se de um método hipotético dedutivo, esse estudo visa ressaltar a influência que o sistema tributário nacional desenvolve junto a prestação assistencial do estado para com a sociedade, a importância de um sistema tributário progressivo, justo e isonômico. Sem deixar de relatar as consequências que o conflito de competência produz dentro do sistema tributário.

O sistema tributário nacional desempenha duas funções significativas dentro do Estado Brasileiro. Uma delas, diz respeito a maior fonte de renda da administração pública “função fiscal”; na qual, arrecada tributos para financiar as atividades estatais. Outra extrafiscal, onde o Estado, por meio dessa, regula e protege a economia local, distribuindo renda, estimulando ou desestimulando determinados comportamentos dos contribuintes e da sociedade em geral.

O poder de tributar que o Estado detém, precede do poder delegado pelo povo aos seus representantes. No qual, por ser, o Estado, um ente constitucional, reflete a expressão básica da vontade coletiva, apresentada por meio da assembleia constituinte.

Esse poder de tributar por ser uma “expressão da vontade do povo” externada na Constituição Federal, essa distribuiu esse poder entre os entes federados (União, Estados, Municípios e DF). No qual, cada ente federado detém o poder para instituir determinados tributos.

Essa distribuição feita pela Constituição da República é denominada como competência ativa tributária, em que o Estado fica limitado, via de regra, a instituir, exigir, imunizar e isentar apenas os tributos de sua competência, não se admitindo, em regra, instituir, exigir ou até mesmo imunizar ou isentar tributos que não sejam de sua competência. Competência essa que esta positivada no texto constitucional.

Historicamente, a primeira legislação que tratou do tema competência ativa tributária, foi em 1938, com o Decreto Lei nº 915, onde solucionou um conflito de competência na tributação das vendas interestaduais de mercadorias.

Para o desenvolvimento deste estudo, cuidaremos brevemente do conceito de tributo e suas espécies, bem como a distribuição feita pela constituição: tributos federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal. Discorrer sucintamente sobre o sistema tributário e sua interferência e influencia na vida da população.

Em seguida, trataremos do poder de tributar do Estado, assim como da competência ativa tributária, que é o centro do estudo, esclarecendo a importância da observação dessa competência no exercício do poder de tributar sem interferir na divisão feita pela Carta Magna ou invadir a competência tributária de outro ente público.

Os impactos que esse conflito de competência pode gerar no sistema tributário e a repercussão na prestação das atividades estatais junto a sociedade, não só pelo fato de ser a principal fonte de custeio das atividades estatais, mas sim, os efeitos da judicialização desse tipo de demanda fiscal.

Sobretudo no que diz respeito a tributação do streaming, se seria fato gerador do ICMS, ISS ou novo fato gerador de tributo?

Por fim, serão apontadas discussões sobre o tema conflito de competência e a guerra fiscal na tributação do streaming, legislação que tratam do tema, sem deixar de citar o entendimento dos tribunais superiores sobre o assunto.

2. CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

O conceito de tributo está transcrito no artigo terceiro do Código Tributário Nacional. Teve como base a redação do artigo 17, do projeto número 1250, de 21/07/1954 que foi apresentado pelo então ministro da fazenda Dr. Oswaldo Aranha, com algumas pequenas mudanças na redação que perfazem importantíssimas e uma outra mudança que, aos olhos desse discente, foi significativa também; trata-se da mudança quanto a sua colocação dentro do Código que acertadamente no código

vigente está no início. Enquanto que no projeto citado esse conceito estava positivado somente no artigo 17, ou seja, após 16 artigos que tratavam de outros assuntos².

Redação do artigo 17º, do projeto 1250:

“Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público”.

Redação do artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O texto original do primeiro projeto sofreu importantes mudanças que passamos a analisar para um bom entendimento do conceito de tributo:

A redação do artigo terceiro do CTN, fez questão de enfatizar que o tributo será pago em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, o que não ocorreu no texto do primeiro projeto. Extrai –se dessa informação que não será admitido o pagamento por outra modalidade fora do que está estipulado no artigo. A única exceção a essa forma de pagamento, será a dação em pagamento por bem imóvel, positivado no artigo 156, XI, do CTN; incluído pela Lei Complementar 104 de 2001³.

Outra mudança significativa é justamente a que diferencia o tributo da multa, pois a exação tributária não pode constituir uma sanção a pratica de ato ilícito; diferentemente da multa que é justamente um pagamento pecuniário pela pratica de ato ilícito. Dessa forma, não se pode confundir tributo com multa⁴.

² ARANHA, Oswaldo. **TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 45.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 48

Na sequência, podemos citar que a prestação será cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Essa vinculação decorre em atenção ao princípio da legalidade, onde todo tributo só poderá ser instituído, criado ou extinto por meio de lei. Observa-se a presença desse princípio na Constituição Federal em seu artigo 150, I, bem como no CTN, no próprio artigo 3º que nos traz o conceito de tributo, voltando a aparecer no artigo 97, I⁵.

Não podemos confundir a vinculação estipulada no artigo 3º, do CTN, com a vinculação da hipótese de incidência, nem tampouco com a vinculação da finalidade do tributo. Isto é, na vinculação da hipótese de incidência diz respeito ao fato gerador ser ou não vinculado a uma atividade estatal. Já o tributo vinculado quanto a finalidade, direciona o Estado onde deverá ser aplicado a receita auferida com determinado tributo. Nesse caso, o Estado perde a liberdade de utilizar a os recursos auferidos em qualquer despesa prevista no orçamento⁶.

Não obstante, é importante destacar a obrigatoriedade da prestação que já era prevista desde o primeiro projeto, onde trata-se de uma prestação compulsória, afastando qualquer possibilidade de escolha por parte do sujeito passivo.

Ultrapassado o conceito de tributo, passamos a analisar as espécies tributárias existentes. Para tal, se faz necessário de uma breve explanação sobre as controvérsias existentes quanto a classificação das espécies tributárias:

[...]dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente impostos e taxas; a segunda, tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira, a pentapartida ou quinquipartida, que acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. (ALEXANDRE, 2018, p. 53).

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 50.

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 51.

Apesar dessas controvérsias, podemos dizer resumidamente que duas teorias se destacam no sistema tributário nacional, segundo a obra do Ricardo Alexandre: a da tripartição, descrita no artigo 145, da CF e corroborada pelo artigo 5º, do CTN em que são espécies tributárias os impostos, as taxas (serviço e polícia) e as contribuições de melhoria. Bem como a pentapartição que vem sendo adotada e seguida pelo Supremo Tribunal Federal, na qual acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais que estão consagradas na Constituição Federal, artigos 148 e 149⁷.

2.1 Impostos Federais, Estaduais e Municipais.

Diante da classificação das espécies tributárias citadas no capítulo anterior; nesse capítulo, trataremos da espécie tributária imposto, seus tipos e a competência ativa para instituir.

A competência ativa para instituição dos impostos encontra-se estabelecido na Constituição Federal de modo que os impostos são partilhados entre os três níveis de governo, onde cada ente federado terá competência para instituir e exigir determinado imposto⁸.

A vista dessa divisão, a União ficou competente para instituir e exigir 07 (sete) dos 13 (treze) impostos possíveis; disciplina o artigo 153 que União poderá criar e exigir os seguintes impostos: II (imposto sobre importação); IE (imposto sobre exportação); IR (imposto de renda); IPI (imposto sobre produtos industrializados; IOF (imposto sobre operações financeiras); ITR (imposto territorial rural e o ainda não regulamentado IGF (imposto sobre grandes fortunas). Não obstante, a União detém a

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. Salvador, 12. ed. 2018. Editora Jus Podivm, pg 54.

⁸ LATORRACA, Nilton. **DIREITO TRIBUTARIO: Imposto de Renda das Empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 34.

competência residual; onde poderá, por meio de Lei Complementar, instituir novos impostos, desde que não possuam o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos já existentes, competência fixada pelo artigo 154, I, da CF. Além da competência residual. Além da competência residual, a União, por força do artigo 154, II, possui competência para criar impostos extraordinários⁹.

Na sequência, os artigos 155 e 156, da CF, estabelece a competência ativa para instituir impostos dos Estados, Municípios e Distrito Federal, cada qual competente para instituir 03 (três) impostos; com exceção do Distrito Federal que possui competência concorrente e, portanto, pode instituir os 06 (seis). Sendo assim, o artigo 155, da CF, autoriza aos Estado e ao Distrito Federal instituir os seguintes impostos: ITCMD (imposto por transferência causa mortis ou doação); IPVA (imposto sobre veículos automotores) e o centro da discussão o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços)¹⁰. Já o 156, da CF, traz os impostos de competência dos municípios e do Distrito Federal, que são: IPTU (imposto predial territorial urbano); ITBI (imposto transferência de bens imóveis) e o outro polo central da discussão o ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza)¹¹.

2.2 Sistema tributário e sua interferência na sociedade.

O sistema tributário nacional, no entendimento de Amílcar Falcão: “sistema tributário é o conjunto de tributos existentes em um Estado”. Mas, segundo outros autores renomados esse conceito precisa ser mais ampliado¹².

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. p. 59.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. p. 59.

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. ps. 399 a 422.

¹² DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO: De acordo com a constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1990. pg 37.

Em atenção a isso, uma boa definição do autor Manoel Lourenço dos Santos, encontrada na obra de Denari, 1988, p.38:

É comum o emprego da expressão sistema tributário para designar dentro de um país, especificamente, os tributos federais, estaduais e municipais. Assim se diz: sistema tributário federal, sistema tributário estadual e sistema tributário municipal.

Mas devemos empregar a expressão sistema tributário nacional para designar o conjunto de todos tributos cobrados no país – sem distinguir os da competência federal, estadual ou municipal – e, bem assim, todas as regras jurídicas, com relações entre si, que disciplinam a arrecadação desses tributos. (DENARI, 1990, p.38)

Outra excelente definição de sistema tributário encontrada em um trabalho de perguntas e respostas do doutrinador e professor Chamon, p.1¹³:

Trata-se de conjunto harmônico de normas previstas na Constituição da República, que delimita a competência tributária, lista princípios tributários, as imunidades, além de regulamentar a repartição de receitas entre os entes federativos. (CHAMON, Omar. PDF, p.1.)

Extrai-se desses conceitos que o sistema tributário é muito mais que apenas os tributos arrecadados pelos entes públicos, mas sim todo o sistema que está por trás e dá suporte ao poder de tributar outorgado pela Constituição aos entes públicos, sem esquecer da fiscalização do uso desses recursos arrecadados da exação tributaria.

Muitos autores defendem que esse modo de sistema tributário nacional fere o pacto federativo por ser mais centralizado na União e, portanto, limitando assim a independência dos Estados da Federação. Necessitando inclusive de repasses feitos pela União.

Desse modo, verifica-se que um sistema tributário justo, progressivo, isonômico, bem distribuído entre os entes públicos e, os recursos arrecadados forem utilizados de forma consciente observando aos princípios da administração pública, reflete positivamente no bom desenvolvimento da sociedade. De forma a possibilitar uma boa prestação dos serviços públicos colocados à disposição da sociedade.

¹³ CHAMON, Omar. Arquivo PDF, p.1.

Não obstante, o sistema tributário tem uma função primordial e extrafiscal de redistribuição de renda ou pelo menos deveria ser assim. Essa redistribuição é feita através dos serviços públicos prestados ou colocados à disposição da sociedade como um todo. Sem esquecer da assistência social colocada à disposição da população, mais especificamente dos menos favorecidos.

Com essas considerações referente ao sistema tributário adotado pelo país, conclui-se que por meio de um sistema tributário progressivo e isonômico, somado a uma boa e justa aplicação dos recursos arrecadados, reverbera em uma evolução considerável do Estado e da população. Tendo como resultado uma sociedade menos desigualdade e com um IDH melhor.

Ultrapassado esse primeiro capítulo, passamos a analisar o poder de tributar dos entes tributantes.

3. PODER DE TRIBUTAR

O poder tributário – entendido como faculdade que possui o Estado de impor tributos – é atribuído da soberania estatal, e por isso, inerente ao poder político. Onde quer que exista poder político existe poder tributário. (DENARI, 1990, p.29)

Verifica-se com esse entendimento que o poder de tributar caminha lado a lado com o poder político. Melhor dizendo, o poder tributário repousa fundamentalmente no poder político, onde a mesma norma constitucional que confere esse poder de imposição aos entes, também o coloca limites, vide artigo 150, da CF. com isso, constata-se que o poder de tributar se origina do poder soberano do povo, pois são esses que, por meio do sufrágio universal, elege e concede o poder político aos seus representantes, garantido no artigo 14, da CF¹⁴.

¹⁴ DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO**: De acordo com a constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 29.

3.1 Competência ativa tributária.

A competência ativa tributaria tem sua origem do poder de tributar do Estado. No qual, recebe a autorização da Constituição para instituir tributos e ao mesmo tempo tem a capacidade para exigir e arrecada-los¹⁵.

A constituição distingue a competência ativa tributária em três modalidades: a privativa que será exclusiva do ente político que recebeu a autorização constitucional para instituir aquele tributo; a comum, onde a Constituição concedeu competência ativa a todos entes públicos e a residual, na qual é atribuição exclusiva da União¹⁶.

A competência ativa tributária para criar e instituir tributos é indelegável, ou seja, se um ente recebeu a autorização para criar um determinado tributo e esse não o faz, outro não poderá fazer em seu lugar. Já a capacidade para arrecadar e fiscalizar sim, poderá ser delegada e conferida à outra pessoa de direito público, autorizado pelo artigo 7º e 8º, do CTN.

3.2 Conflito de competência e a guerra fiscal.

Partindo da visão tripartida da competência ativa tributaria dada pela Carta Magna, observa-se que na competência ativa privativa não se admite a criação de tributo por ente público diverso daquele que está estabelecido na CF. Assim sendo, o eventual conflito de competência já foi previsto e solucionado pela própria Constituição. Contudo, o direito não é tão simples assim.

Reparem que com a metamorfose da sociedade e a grande e rápida renovação tecnológica, desencadeia o surgimento a todo momento de novas fontes de geração riquezas que poderiam e deveriam ser tributadas. Acompanhando essas mudanças,

¹⁵ CASSONE, Vittorio. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 81.

¹⁶ DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO**: De acordo com a constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1990. ps. 30 e 31.

surge o conflito de competência e a conseqüente guerra fiscal, na qual os entes tributantes com a intenção de incrementar sua verba orçamentaria firmam uma batalha e uma corrida para conseguir instituir e exigir tributos da nova fonte de renda.

Contudo, a legislação não consegue acompanhar e abarcar as repentinas e rápidas mudanças que acontecem na sociedade e com o direito tributário não é diferente. Ou seja, a legislação tributária vigente deixa lacunas onde surgem as dúvidas e a possibilidade de os entes públicos firmarem disputas com a finalidade de instituir tributo sobre a nova fonte de renda que por ventura venha a surgir.

Observem que o caso narrado acima se assemelha totalmente com o objeto centro do trabalho, qual seja a tributação do streaming, pois trata-se de um segmento razoavelmente novo e que vem crescendo rapidamente e conquistando cada vez mais clientes e, cada dia que passa, mais plataformas novas surgem no mercado.

De olho nessa nova fonte de renda os entes públicos vêm editando normas e resoluções com a intenção conquistar o direito de tributar essa nova fonte de renda “esse novo cheiro de riqueza”. Com isso, surge o conflito de competência e a guerra fiscal para ver quem ficará com essa competência ativa.

4. STREAMING

A concepção da palavra streaming deriva da palavra da língua inglesa *stream* que significa córrego, riacho, corrente, ou seja, remete a um fluxo contínuo. Pela visão tecnológica, podemos entender que se trata de fluxo de dados ou conteúdo de mídia; isto é, transmissão de dados ou arquivos de multimídia.

4.1 Conceito e classificação do *streaming*

Partindo do ponto de vista da concepção da palavra *streaming*, podemos dizer que o *streaming* é uma tecnologia que disponibiliza e envia conteúdos áudio visuais,

permitindo que o usuário tenha acesso aos dados de modo contínuo utilizando-se da rede de computadores, principalmente pela internet¹⁷.

Com os avanços tecnológicos, especialmente pela internet, tornando os provedores mais poderosos e mais rápidos, deu início ao desenvolvimento de novas tecnologias com novos conteúdos e formas de circulação desses dados e das informações, com a finalidade de proporcionar aos usuários da plataforma mais conteúdo diversificado, sem sair do conforto de sua moradia e sem a necessidade de fazer *download* do conteúdo disponibilizado. Ainda mais nesse momento de pandemia que estamos atravessando¹⁸.

O *streaming* se diferencia de outras plataformas pelo fato de não precisar fazer *download* para que o usuário possa usufruir do conteúdo bastando apenas acessar à plataforma e gozar do conteúdo enquanto carrega. Outra vantagem é que não sobrecarrega a memória do equipamento utilizando, sobrando espaço para arquivar outros materiais que o usuário considerar importante.

Por outro lado, ao passo que a conexão à internet fica mais rápida e mais democrática com mais pessoas tendo acesso, os investidores e empresários do ramo de tecnologia da informação, aproveitando a crescente procura pelo streaming, veem nisso a oportunidade de conseguir atender as necessidades dessa população de forma eficiente e com isso aumentar seus lucros, transferindo assim a hipótese de incidência e o fato gerador do tributo.

Diante desse aumento e essa rápida mudança tecnológica, afetando diretamente na arrecadação tributária dos entes públicos, com a mudança da hipótese de incidência e o fato gerador. Esses entes públicos na falta de legislação que abarque esses novos fatos geradores, correm desesperadamente para tentar conseguir regulamentar e tributar esse novo cheiro de riqueza.

¹⁷ Significado de streaming. **Significados**, 2017. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/streaming/>>. Acesso em 09/11/2020

¹⁸ BAHIA, Tayrine Stephanie Lacerda; DOS SANTOS, Ricardo Simões Xavier. **A ANÁLISE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O STREAMING: ISS, ICMS OU NÃO TRIBUTADO**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020. p. 4.

No Brasil, hodiernamente, existe duas formas de disponibilização do *streaming*, quais sejam, *live streaming* que disponibiliza o conteúdo em tempo real e o *streaming on demand* que disponibiliza o conteúdo continuamente, mas esses conteúdos estão compactados e armazenados em um servidor. Ocorrendo tão somente a disponibilização do conteúdo, não o transferindo definitivamente ao usuário¹⁹.

Para finalizar o conteúdo desse capítulo, observa-se nessa classificação do *live streaming* e *streaming on demand*, que em nenhum dos casos existe a transferência de titularidade dos conteúdos, configurando apenas uma cessão do direito de uso aos usuários, mediante uma contraprestação pecuniária.

4.2 Tributação do streaming.

Diante da realidade atual e os avanços significativos da tecnologia da informação, concatenada com a evolução, melhoria e expansão dos provedores de internet, alcançando cada vez mais pessoas e com uma conexão cada vez melhor e mais eficiente, como já citado no capítulo anterior. Possibilitou a entrada no mercado de novas formas de consumir conteúdos interativos, os *streamings*.

Embora o *streaming* em outros países ser uma realidade a anos. No Brasil, isso é relativamente atual e por isso a legislação não está adaptada a essa “nova” realidade.

Esse rápido desenvolvimento econômico na área tecnológica e a falta de regulamentação disciplinando tal segmento, geram lacunas nas quais os entes públicos tentam ocultar criando normas rapidamente, mas diante dessa celeridade, acabam deixando de observar limites constitucionais e legais que protegem a sociedade contra excessos.

Ficando evidente na tentativa de tributação do *streaming*, onde Estado e o município na ânsia de conseguir mais recursos legislaram autorizando a instituição do

¹⁹ BAHIA, Tayrine Stephanie Lacerda; DOS SANTOS, Ricardo Simões Xavier. **A ANÁLISE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O STREAMING: ISS, ICMS OU NÃO TRIBUTADO.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020. p. 3.

ICMS e ISS, respectivamente, sobre o mesmo fato gerador. Incorrendo na bitributação que é vedado pela Constituição.

5. FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Para compreendermos melhor o assunto, primeiramente se faz necessário uma breve diferenciação do fato gerador da hipótese de incidência que alguns doutrinadores a classificam como fato gerador em abstrato²⁰.

A hipótese de incidência ou fato gerador em abstrato, nada mais é do que a previsão de um fato em abstrato que ainda não existe no mundo real, ou seja, uma “hipótese” que poderá ou não se materializar. Por outro lado, o fato gerador será a efetiva materialização do fato descrito na norma, onde fará nascer uma obrigação tributária²¹.

Passada essa breve diferenciação, cabe aqui mencionar sobre os fatos geradores confrontantes que podem gerar o risco de bitributação, o que é vedado pela Constituição Federal. Esses fatos geradores confrontantes, estão localizados em um limbo tributário, dificultando a identificação da competência ativa tributária²².

Em alguns casos não é tão simples identificar o sujeito ativo competente para instituir e exigir tal tributo, como é o caso do *streaming*.

²⁰ HARADA, Kiyoshi, **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 588.

²¹ ORSINI, Sofia Miranda. Fato gerador e hipótese de incidência tributação de atos jurídicos ilícitos. **Âmbito Jurídico**, 2014. Disponível em: <www.ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/fato-gerador-x-hipotese-de-incidencia-e-a-tributacao-de-atividades-ilicitas/>. Acesso em 10/11/2020

²² HARADA, Kiyoshi, **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 25. ed. São Paulo: Atlas. 2016. p. 595.

O ICMS e o ISS são ótimos exemplos desses fatos geradores confrontantes, visto que sua hipótese de incidência e seu fato gerador são bastante parecidos, chegando a confundir o sujeito passivo muitas vezes.

Essa confusão se revela em um julgado que se arrasta a anos no Supremo Tribunal Federal sobre qual imposto deve incidir sobre operações de *software* ICMS ou ISS. Até o momento, entendimento por maioria na sessão de 04/11/2020, prevalece o voto do Ministro Dias Toffoli que entende incidir o ISS, pelo simples fato do serviço estar presente na Lei Complementar; os Ministros Luiz Edson Fachin, Carmen Lúcia e Gilmar mendes votaram pela incidência do ICMS. O tema voltará a ser discutido e votado na próxima sessão do dia 11/11/2020²³.

6. LEGISLAÇÃO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

Para revelarmos outros exemplos desses fatos geradores confrontantes e a bitributação citados anteriormente, podemos mencionar a Lei Complementar 157/2016 e o Convênio ICMS 106/2017 do Confaz, ambas tratam da tributação do *streaming*.

Muito se questiona sobre a constitucionalidade dessas normas que passamos a analisa-las.

Quanto ao convenio do ICMS 106/2017 do Confaz, para compreendermos melhor devemos detalhar de forma breve ao menos duas das hipóteses de incidência do ICMS: mercadoria e comunicação.

Dessa maneira, o ICMS comunicação tem como sujeito passivo as empresas que prestam serviço de comunicação, disponibilizando o serviço de comunicação entre pessoas à população, mediante contraprestação pecuniária.

²³ VALENTE, Fernanda. Maioria do STF entende pela não incidência do ICMS sobre operações de softwares. **Conjur**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-04/maioria-stf-incide-iss-operacoes-softwares>>. Acesso em 10/11/2020

No caso da tributação do serviço de comunicação, a incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, a pessoa que proporciona os meios para a comunicação entre interlocutores, como ocorre com as empresas de telefonia fixa e móvel. (ALEXANDRE, 2018, p.711/712)

Já o ICMS mercadoria recai sobre a atividade mercantil; em que mediante um contrato oneroso celebrado bilateralmente, se transfere a propriedade da mercadoria. Na qual, obrigatoriamente deve ocorrer a transferência de titularidade da mercadoria comercializada. Ficando evidente a relação com a obrigação de dar.

Não incidindo sobre mercadorias que estejam somente em transito de um ponto físico a outro, sem transferência efetiva da titularidade, versando sobre esse tema, temos a Súmula 166 do STJ.

Assim sendo e levando em consideração a importância que a arrecadação do ICMS tem para a receita dos Estados, é natural que os Estados tentem garantir o direito de tributação do streaming, afastando a possibilidade da exação do ISS.

No entanto, verificando as duas possibilidades de hipótese de incidência que poderia ser enquadrado o *streaming*, não se observa uma semelhança que se justifique essa classificação. Visto que, no ICMS comunicação, trata-se das empresas que disponibilizam o serviço de comunicação aos usuários e, portanto, não a de se falar em ICMS comunicação pelo simples fato das empresas de *streaming* serem também usuárias desse tipo de serviço para transmitir seus dados.

Pela visão do ICMS mercadoria, essa viabilidade encontra-se fundamenta no entendimento antigo do STF que classificava os *softwares* como sendo mercadorias. No entanto, cabe destacar que esse entendimento vem sendo alterado, em recente sessão, 04/11/2020, por maioria os Ministros formaram entendimento para definir a não incidência do ICMS nas operações de *softwares* (julgamento continuará na sessão do dia 11/11/2020). Mesmo que forçadamente fosse classificado como mercadoria, não se teria a transferência de propriedade, outro requisito da hipótese de incidência do ICMS. Dessa forma, não se enxerga uma possibilidade da exação do ICMS do *streaming*.

Da mesma forma, antes de verificar a possibilidade da instituição do ISS no *streaming*, se faz necessário fazer algumas considerações sobre o próprio tributo. O ISS tem sua hipótese de incidência nos serviços de qualquer natureza não abarcados pelo ICMS, regulamentado pela Lei Complementar 116/2003 e lista em anexo que

descreve os serviços passíveis da incidência do referido tributo, o fato gerador e a previsão dessa lista estão descritos no artigo 1º da referida lei.

Por óbvio o *streaming* não se encontrava nesta lista, pelo fato desses serviços tecnológicos não existirem na edição da lei. Por esse motivo, houve a necessidade da edição da Lei Complementar 157/2016 que inseriu o *streaming* na lista anexa. Logo, possibilitou aos municípios a instituir ISS do *streaming*, tal como determina a norma constitucional no artigo 156, III.

Contudo, não é tão simples assim classificar o *streaming* como um serviço de qualquer natureza, visto que alguns doutrinadores entendem que o “serviço” estaria atrelado a uma obrigação de fazer conceito esse contido no artigo 2º, do CDC. E, portanto, não poderia ser conceituado como um tipo de serviço, pois estaria mais relacionado a uma obrigação de dar ou entregar, pois a plataforma disponibiliza “entrega” conteúdo aos usuários mediante uma contraprestação pecuniária.

Nota-se com o exposto acima que, existe bons argumentos contra a incidência dos referidos tributos. Entretanto, como boa parte da doutrina somada a outros indicadores, como a mudança no entendimento do STF quanto aos *softwares*, apresenta bastante plausível e mais convencedor a incidência do ISS no *streaming*.

Não obstante, se faz oportuno e necessário citar a competência residual da União em instituir novos impostos com fatos geradores ou base de cálculo diferentes dos já existentes, discriminados e autorizados pela Constituição.

Importante destacar que a Constituição Federal previu boa parte das possibilidades de os entes tributantes instituir tributos e, portanto, cabe aos entes públicos normatizar e criar os tributos observando o exposto na Carta Magna.

7. CONCLUSÃO

Diante do exposto acima, observa-se que com a grande e rápida revolução tecnológica, mudou muito e ainda vem mudando a maneira de como as pessoas acessam os conteúdos digitais disponíveis.

Como em todo o direito, o Direito Tributário, também tem dificuldade para acompanhar essas repentinas mudanças tecnológicas, de forma que a legislação infraconstitucional tributária, não poderia prever e abarcar todas hipóteses de incidência tributária. Visto que a legislação vigente aplicada é do ano de 1966 e a internet foi criada somente 3 anos após, em 1969 e, portanto, impossível prever o atual cenário de transmissão e disponibilização de conteúdo.

Por outro lado, a Constituição Federal, mesmo que de forma genérica, conseguiu prever e autorizar os entes públicos a instituir e exigir tributo das mais diversas formas de geração de renda e, desse modo, cabe aos entes públicos, observando a Constituição Federal instituí-los.

É indiscutível que esse novo cenário tecnológico de transmissão de conteúdo, somado a uma considerável redução do modelo antigo de serviços de televisão e transmissão de conteúdo audiovisuais, impacta diretamente na economia atual, interferindo negativamente na arrecadação fiscal do Estado.

Vislumbrando a possibilidade tributação do *streaming*, o Estado e o Município cravaram uma disputa pela competência ativa tributária do referido imposto, correndo o risco de gerar bitributação, que é vedado pela Constituição.

Diante da atual conjuntura e a preferência dos usuários pelo *streaming*, gerou uma incerteza jurídica quanto a legislação vigente aplicada, bem como qual tributo e a qual ente o sujeito passivo deverá recolher. Diante dessa incerteza, o sujeito passivo para não pagar mal e pagar duas vezes, prefere deixar de recolher o tributo ou recolher em juízo e, com isso, o Estado vê seu cofre cada vez menos cheio, obrigando o ente público preterir os serviços menos essenciais aos mais essenciais para prestação, impactando na qualidade dos serviços públicos prestados.

Passada essas considerações, passo a analisar a incidência do ICMS e ou ISSQN.

Quanto a instituição do ICMS, conforme já exposto no desenvolvimento do presente trabalho, não satisfaz aos requisitos do ICMS mercadoria, pelo fato do *streaming* não encontrar similitude com o conceito de mercadoria e não caracterizar a transferência de propriedade. Assim como não satisfaz aos requisitos do ICMS comunicação por não apresentar semelhança com as empresas que disponibilizam o

serviço de comunicação, mas sim utilizam esse serviço para transmitir e disponibilizar seu conteúdo aos seus clientes.

Logo, a aplicação do ISSQN, mesmo com doutrinadores advogando contra sua incidência, encontra-se mais facilidade para fundamentar a incidência do ISSQN, pois ainda que se discuta sobre o serviço ser uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar, as semelhanças com a incidência do ISSQN são mais substanciais que as do ICMS e, portanto, superadas com menos resistência, haja vista a iminente mudança no entendimento do STF quanto a incidência do ICMS nos *softwares*²⁴. Julgamento suspenso em 11/11/2020 por pedido de vista do Ministro Nunes Marques (ADIs 5659 e 1945)²⁵.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Luiz Fux (Presidente), que acompanhava o voto do Ministro Dias Toffoli, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF). (Site do STF, acessado em 17/11/2020)

Em paralelo a essa guerra fiscal entre Estado e Município, alguns juristas defendem ser um novo fato gerador e, portanto, ficaria a cargo da União, pois essa é detentora da competência residual, conforme artigo 154, I, da CF. No entanto, cabe aqui pontuar que não estamos diante de uma novidade, mas sim de uma mutação da maneira de transmitir e disponibilizar conteúdo, isso se deu por conta da evolução tecnológica que não poderia ter sido prevista na edição na norma regulamentadora.

²⁴ VALENTE, Fernanda. Nunes Marques pede vista e STF suspende julgamento sobre tributação de software. **Conjur**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-nov-11/stf-suspende-vez-julgamento-tributacao-software>>. Acesso em 17/11/2020

²⁵ Tributação sobre software: pedido de vista suspende julgamento sobre incidência de ICMS. **Supremo Tribunal Federal**, 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=455150&ori=1> . Acesso em: 18/11/2020.

Conclui-se com esse estudo que a discussão sobre tributação desse segmento tecnológico se arrasta a anos. Tendo como ponto de partida a tributação dos *softwares* que está próximo ao fim, com uma eventual decisão do STF. Todavia, essa discussão conquistou outro capítulo com a discussão sobre a tributação do *streaming* que poderá também prolongar por mais alguns anos ou, por outro lado, o STF poderia decidir de forma extensiva ao *streaming* que me parece ser mais razoável.

REFERÊNCIAS

ARANHA, Oswaldo. **TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 45.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 48.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 50.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 51.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pg 54.

LATORRACA, Nilton. **DIREITO TRIBUTARIO: Imposto de Renda das Empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 34.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. p. 59.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito TRIBUTARIO**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. p. 59.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. ps. 399 a 422.

DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO: De acordo com a constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1990. pg 37.

CHAMON, Omar. Arquivo **PDF**, pg 1.

DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO: De acordo com a constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 29.

CASSONE, Vittorio. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 81.

DENARI, Zelmo. **CURSO DE DIREITO TRIBUTARIO**: De acordo com a constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1990. ps. 30 e 31.

Significado de streaming. **Significados**, 2017. Disponível em:
<<https://www.significados.com.br/streaming/>>. Acesso em 09/11/2020

BAHIA, Tayrine Stephanie Lacerda; DOS SANTOS, Ricardo Simões Xavier. **A ANÁLISE DA INCIDENCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O STREAMING: ISS, ICMS OU NÃO TRIBUTADO**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020. p. 4.

BAHIA, Tayrine Stephanie Lacerda; DOS SANTOS, Ricardo Simões Xavier. **A ANÁLISE DA INCIDENCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O STREAMING: ISS, ICMS OU NÃO TRIBUTADO**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020. p. 3.

HARADA, Kiyoshi, **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 588.

ORSINI, Sofia Miranda. Fato gerador e hipótese de incidência tributação de atos jurídicos ilícitos. **Âmbito Jurídico**, 2014. Disponível em: <www.ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/fato-gerador-x-hipotese-de-incidencia-e-a-tributacao-de-atividades-ilicitas/>. Acesso em 10/11/2020

HARADA, Kiyoshi, **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 595.

VALENTE, Fernanda. Maioria do STF entende pela não incidência do ICMS sobre operações de softwares. **Conjur**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-04/maioria-stf-incide-iss-operacoes-softwares>>. Acesso em 10/11/2020

VALENTE, Fernanda. Nunes Marques pede vista e STF suspende julgamento sobre tributação de software. **Conjur**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-11/stf-suspende-vez-julgamento-tributacao-software>>. Acesso em 17/11/2020

Tributação sobre software: pedido de vista suspende julgamento sobre incidência de ICMS. **Supremo Tribunal Federal**, 2020. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=455150&ori=1> . Acesso em: 18/11/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 19. ed. São Pulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Planalto, 2020. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Último acesso em: 18/11/2020.

SARAIVA. Vade Mecum Tributário Saraiva. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Planalto, 2020. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Último acesso em: 18/11/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5659 Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Último acesso em: 18/11/2020.