

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ANA LUIZA DE OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS *OVER THE TOP* TRANSMITIDOS VIA
STREAMING: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PEC 45 E DA PEC 110 DA
REFORMATRIBUTÁRIA.**

CURITIBA

2020

ANA LUIZA DE OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS *OVER THE TOP* TRANSMITIDOS VIA
STREAMING: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PEC 45 E DA PEC 110 DA
REFORMATRIBUTÁRIA.**

Artigo Científico de Conclusão de Curso apresentado à disciplina TCC II como requisito parcial à Conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.(a). Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2020

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter trilhado o meu caminho, permitindo que eu tivesse saúde e determinação para que pudesse realizar o meu sonho de concluir minha graduação pela Universidade Federal do Paraná.

Sou grata aos meus pais, por nunca terem medidos esforços para me proporcionar tudo que fosse necessário para eu concretizar os meus sonhos. E aos meus irmãos por estarem ao meu lado nessa caminhada.

Agradeço em especial a minha orientadora, Professora Betina Grupenmacher pelo seu tempo, paciência e dedicação, foi enriquecedor tê-la como professora e orientadora.

Sou grata a todos aqueles que contribuíram, de alguma forma, para a realização deste trabalho.

Também agradeço à Universidade Federal do Paraná e aos seus docentes e servidores que nos proporcionaram uma instituição de ensino de alta qualidade.

TERMO DE APROVAÇÃO

TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS OVER THE TOP TRANSMITIDOS VIA STREAMING: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PEC 45 E DA PEC 110 DA REFORMA TRIBUTÁRIA

ANA LUIZA DE OLIVEIRA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:
Betina Treiger Gruppenmacher
426D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

Coorientador

DocuSigned by:
Barbara das Neves
721936EB1E144C3...

Bárbara das Neves
1º Membro

DocuSigned by:
Dayana Uhdre
F5411D65FE30469...

Dayana Uhdre
2º Membro

RESUMO

O presente Artigo se propõe apresentar uma breve explicação sobre o funcionamento dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, além de dissertar sobre a solução encontrada pelo governo para essa tributação antes da reforma, a fim de compreender como a nova tributação desses serviços irá ocorrer com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a partir da reforma tributária, tomando como base para a análise as Propostas de Emenda Constitucional (PECs) 45 e 110, além disso, buscar-se-á compreender o impacto que essa nova tributação gera para o contribuinte e para arrecadação dos entes públicos.

Palavras-Chave: Serviços *over the top*. Reforma Tributária. Imposto sobre Bens e Serviços. PEC 45 e 110. Entes Públicos.

ABSTRACT

This present article proposes to introduce a brief of the concept about how Over the top Media Services (OTT) works, besides to talk about the solution that the government came up to solve the problem before the reform, all of that is to understand how the new assessment will work with the creation of the Good and Services Tax, in the tax reform, as well as the impact that all of that will cause in the taxpayer and at public entities.

Keywords: Over the top Media Services (OTT). Tax Reform. Good and Services Tax. Public entities.

ÍNDICE DE ACRÔNIMOS E ABREVIações

BRL – Real

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendárias

FGV – Fundação Getúlio Vargas

IBS – Imposto Sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras

Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto Sobre Serviço

OTT – *Over the top*

Pasep – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	DA DISPUTA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS PARA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS OVER THE TOP TRANSMITIDOS VIA STREAMING (ICMS X ISS)	7
3.	DO FUNCIONAMENTO DOS SERVIÇOS OVER THE TOP TRANSMITIDOS VIA STREAMING	10
4.	TRIBUTAÇÃO ATUALMENTE APLICADA POR CONTA DA LACUNA LEGISLATIVA	11
5.	DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO E DA CESSÃO DO DIREITO DE USO, COMPARATIVO ENTRE OBRIGAÇÕES DE DAR E DE FAZER	13
6.	ANÁLISE DO TEXTO DA PEC 45 EM SEU ARTIGO 152-A E A PEC 110 EM SEU ARTIGO 155	18
7.	ANÁLISE COMPARATIVA DO FUNCIONAMENTO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) NAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL	22
8.	CONSEQUÊNCIAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA, COMPARAÇÃO ENTRE A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA ATUAL E PÓS REFORMA	23
9.	CONCLUSÃO	28
10.	REFERÊNCIAS	29

1. INTRODUÇÃO

O tema abordado nessa pesquisa é a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*. Assim, para a construção desse artigo buscou-se apresentar o tema de uma forma bastante lógica e inteligível, para que qualquer pessoa de fora ou dentro do âmbito jurídico pudesse extrair a essência da discussão travada entre a doutrina e entre os entes sobre esse assunto.

Portanto, o que se propõe no presente artigo é justamente uma análise sobre o funcionamento dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, sob a égide das propostas que tramitam no Congresso sobre o tema, em especial a PEC 45 e a PEC 110. Propondo a compreensão sobre a problemática da classificação destes serviços e ainda as possíveis repercussões da nova modalidade de tributação sobre a arrecadação dos entes públicos.

Esta pesquisa se faz necessária, uma vez que se trata de um tema bastante atual que irá influenciar a vidas das pessoas diretamente. Ademais, pairam sobre as propostas de emenda constitucional inúmeras questões, já que as modificações inseridas nas propostas, principalmente no que tange a criação do Imposto sobre Serviços (IBS) interferem diretamente na arrecadação dos entes e na alíquota paga pelo contribuinte, principalmente no que tange a prestação de serviços.

2. DA DISPUTA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS PARA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS *OVER THE TOP* TRANSMITIDOS VIA *STREAMING* (ICMS X ISS)

A partir da introdução de novas tecnologias no mercado, gradativamente mudou-se a forma de consumo de entretenimento. Em face desta transformação, surgiu a necessidade de que os entes públicos acompanhassem essa evolução, em especial, sob a forma de incidência e cobrança de impostos.

Desde o surgimento das diversas modalidades de serviços *over the top*, como, por exemplo, *Netflix*, *HBO Go*, *Spotify*, enfim, serviços de *streaming*, houve muita discussão entre os membros da federação, se a competência para tributação destes serviços seria dos Estados e/ou Municípios.

Assim, discutiu-se especialmente a possível incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS). Logo, os serviços *over the top* transmitidos via streaming, poderiam ser pensados como um bem tangível ou intangível. Assim, o imposto incidiria de maneira semelhante ao que já ocorre com serviços de telecomunicações (ICMS – comunicação), como os de telefonia, rádio, televisão, transmissão de dados através de computadores e os bens corpóreos.

Outra posição defendida pela doutrina, entendia que o imposto aplicável à essas tecnologias seria o Imposto Sobre o Serviço (ISS). Desta forma, os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, deveriam ser considerados bens intangíveis, heterogêneos, inseparáveis (produção e consumo quase simultâneos) e perecíveis (algo que não se pode armazenar).

Ante o exposto, é evidente o grande interesse dos Estados e dos Municípios em realizar a cobrança dos impostos (ICMS/ISS) sobre os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, uma vez que isso aumenta significativamente a arrecadação dos entes.

Em decorrência, foram criadas diversas legislações pelos dois entes supracitados, a fim de justificar a tributação. No convênio ICMS 106/2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), estabelece em sua cláusula terceira que há incidência do ICMS “(...) nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais(...)”.

Já o legislador municipal optou por alterar a Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, instituindo que a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via streaming seria por meio da cobrança do Imposto Sobre Serviço (ISS).

Destaca-se que a legislação pertinente ao ISS, segundo decisão de repercussão geral, tema 296, possui um rol taxativo, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre atividades inerentes aos serviços elencados em lei, em razão da interpretação extensiva. Sendo assim, a Lei Complementar 157 de 2016 incluiu o item 1.09 na lista de serviços tributáveis, à Lei 116 de 2003 que

trata sobre disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

Ocorre que, justamente pela perspectiva disruptiva destes serviços, não foi possível aos entes, até o momento realizar a tributação sobre tais serviços, visto que não há materialidade ideal apta a acomodar os fatos geradores aplicáveis a esses serviços.

Além disso, gerou um conflito de competência legislativa. Segundo Paulo de Barros Carvalho¹, competência legislativa “é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expandir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”, ocorre que é inviável que dois entes exerçam suas competências tributárias privativas sobre o mesmo fato gerador. Segundo Carrazza², a competência tributária privativa habilita a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo e, proíbe as demais a virem instituí-lo.

Assim, é ilegal que dois entes distintos realizem a tributação sobre o mesmo fato gerador, pois ocasiona a bitributação que segundo a professora Regina Helena Costa significa:

“(...) a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.”

Em última análise, o mais adequado constitucionalmente seria a instituição de um novo tributo, estabelecido pela competência residual da União ou a elaboração e aprovação de uma reforma tributária.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros Curso de direito tributário – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

3. DO FUNCIONAMENTO DOS SERVIÇOS OVER THE TOP TRANSMITIDOS VIA STREAMING.

Para compreendermos o funcionamento dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, devemos separar nosso empenho em dois momentos. Primeiramente, faz-se necessária a compreensão do que é, e como funciona, o *over the top* mais conhecido como OTT. Após, será fundamental direcionar nossa atenção para compreender o que é *streaming*.

No entanto, antes precisamos dar um passo atrás e dissertar sobre o conceito de tecnologia disruptiva. Segundo o Dicio (dicionário online de português), disruptivo é tudo aquilo “*que acaba por interromper o seguimento normal de um processo; interruptivo, suspensivo*”. Sendo assim, podemos entender que a tecnologia disruptiva é aquela que revoluciona de maneira significativa, o serviço ou a solução anteriormente utilizada, quebrando um paradigma existente, desse modo, ela ressignifica a forma, no caso desse artigo, de consumir entretenimento, ou ainda, cria um mercado, produto ou serviço.

Isso posto, realizaremos a análise do *over the top*. Inicialmente, esta palavra fazia referência aos dispositivos que eram colocados sobre os aparelhos de televisores, para que se pudesse ter acesso aos conteúdos de entretenimento. No entanto, com o surgimento das tecnologias disruptivas, passou-se a entender o OTT como sendo a distribuição de conteúdo pela internet, sem intermediários ou controle de um serviço de telecomunicação, rádio, Tv a cabo ou satélite.

Assim, o consumidor como usuário do serviço, passa a ser programador do que consome, podendo também optar pela plataforma que prefere utilizar e ao usufruir do conteúdo, poderá fazê-lo por meio de computadores, dispositivos móveis, televisores, dispositivo OTT, etc.

Já o *streaming* seria a corrente que leva os dados do servidor ao equipamento do usuário, sendo, uma forma de transmissão instantânea de áudio ou vídeo que utiliza rede de internet. Em suma, *streaming* é a transferência de dados na internet com o intuito de enviar informações multimídia de servidores para os clientes.



Atualmente, uma das maiores empresas que fornece o serviço *over the top* transmitido via streaming é a *Netflix*, a qual adotou um modelo de assinatura para a prestação do serviço *de vídeo sob demanda (on demand)*. Basicamente, o OTT funciona como um grande servidor que possui conteúdos produzidos pela empresa de *streaming*, ou não, em que o consumidor para ter acesso, realiza uma adesão a um contrato, pago mensal ou anualmente, credenciando-o a usufruir dos conteúdos disponíveis na plataforma ou fazer o *download* (baixar conteúdo), enquanto tiver interesse em manter o seu acesso.

4. TRIBUTAÇÃO ATUALMENTE APLICADA POR CONTA DA LACUNA LEGISLATIVA.

Com a necessidade eminente dos entes em tributar as tecnologias *over the top* transmitidas via *streaming*, a fim de retomar o equilíbrio concorrencial do mercado, uma vez que não pode haver, a não ser por força de lei, essa disparidade na carga tributária entre empresas que aparentemente prestam o mesmo serviço, o de entretenimento, houve um embate entre as correntes doutrinárias, além de uma disputa entre os membros da federação para estabelecer se a competência para tributação destes serviços é dos Estados ou dos Municípios.

Muito dessa discussão se dá pelo fato de existir uma lacuna legislativa, segundo Lemke (2005)³ em função da ausência de norma legal, o referido autor (2005) cita Larenz, o qual expõe que lacuna “*significa a ausência de uma regra*

³ LARENZ apud LEMKE, Nardim Darcy. Lacunas no sistema jurídico e as concepções não positivistas da norma. Revista Jurídica: Universidade Regional de Blumenau, Centro de Ciências Jurídicas. Santa Catarina, Ano 9, n. 18, p. 9-40, jul./dez. 2005. p. 10-11.

determinada, que seria de se esperar no contexto global daquele sistema jurídico”.

Apesar das disputas legislativas, a doutrina chegou ao consenso de que não poderia se considerar os serviços *over the top* transmitidos via *streaming* como telecomunicação, portanto, não incidindo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Isso porque, a incidência do ICMS-comunicação exige a presença da relação comunicacional: contrato oneroso em que o prestador viabiliza um canal para a transmissão de mensagens entre emissor e receptor, o que não ocorre no *streaming*.

Assim, levando em conta o cenário atual o legislador por considerar esta atividade como um serviço, optou por alterar a Lei Complementar 157 de 2016, incluindo o item 1.09⁴, na lista de serviços tributáveis à Lei 116 de 2003, uma vez esta que possui um rol taxativo, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

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

A inclusão desse item na lei, até o presente momento, não foi considerada inconstitucional, no entanto, é possível auferir da leitura do dispositivo que, até mesmo o legislador ao elaborar a redação desse item, considera o serviço *over the top* transmitido via *streaming* uma cessão e não um serviço propriamente dito.

⁴ **Lei Complementar 116 de 2003: Item 1.09:** Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 106/2017).

Ademais, se levarmos em conta o conteúdo do dispositivo que diz “*sem cessão definitiva*”, constatamos que o legislador aproximou a incidência do ISS nos serviços *over the top* transmitidos via *streaming* ao conceito de locação. O artigo 565 do Código Civil define o conceito legal de locação nos seguintes termos: “*Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição*”.

Assim, podemos concluir que em sua essência o serviço *over the top* transmitido via *streaming* seria uma locação de bem móvel / cessão do direito de uso, o que afastaria a aplicação do ISS, visto o que dispõe a súmula 31 do Supremo Tribunal Federal (STF)⁵.

5. DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO E DA CESSÃO DO DIREITO DE USO, COMPARATIVO ENTRE OBRIGAÇÕES DE DAR E DE FAZER.

Conforme o exposto no item anterior, há uma lacuna Constitucional quanto à tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, a qual foi preenchida por um tributo (ISS) cuja materialidade não se adequa ao serviço efetivamente prestado.

Segundo a professora Betina Treiger Grupenmacher,⁶ em artigo de opinião “*não há qualquer dúvida de que os contratos de streaming não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto*”, desse modo, segundo a jurista, o Poder Legislativo introduziu mais uma vez uma regra inconstitucional no sistema.

Em não havendo a possibilidade da não tributação desses serviços, uma vez que não há previsão normativa, será necessária a análise da competência

⁵ **Súmula Vinculante 31:** É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. Publicado em 20 de dezembro 2016. Disponível em : < https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional#_ftn1 >. Acesso em 10 maio 2020.

residual da União e da cessão do direito de uso, além de realizar uma comparação sobre as diferenças das obrigações de dar e de fazer, para finalmente se compreender as possibilidades de tributação dos serviços *over the top* transmitidos via streaming e a solução proposta pela reforma tributária.

Iniciaremos a análise a partir da competência tributária, esta é determinada pela Constituição Federal, como sendo aquela que delimita o poder de tributar dos entes Federativos, sejam eles, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ou seja, é o poder atribuído pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário para instituir tributos.

Segundo Antônio Roque Carrazza⁷, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias.

A doutrina distribui as competências em seis espécies, sendo elas, privativa, comum, cumulativa, especial, extraordinária e residual.

O professor Roque Carrazza¹³ define as competências supra citadas, conforme abaixo:

- Competência privativa: se deu pela Constituição, quando esta delimitou um campo tributável próprio a cada Ente Federativo, o que segundo o jurista, habilita a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo e, proíbe as demais a virem instituí-lo.
- Competência comum: é aquela atribuída pelo artigo 145⁸ da Constituição que confere às pessoas políticas, competência para criar impostos, taxas e contribuições de melhorias.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

⁸ **Art. 145:** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

- Competência cumulativa: é aquela instituída pelo artigo 147⁹ da Constituição, que trata do poder da União em instituir impostos Federais e Estaduais nos territórios federais e o Distrito Federal detém competência cumulativa para instituir os seus impostos Estaduais e Municipais.
- Competência especial: trata dos empréstimos compulsórios, por este ser um tributo restituível, somente a União pode instituí-lo, sendo previsto no artigo 148¹⁰ da Constituição Federal, também são considerados na competência especial o que prevê o artigo 149-A¹¹ da Constituição.
- Competência extraordinária: é identificada pelo que o autor chama de “*impostos extraordinários*” que poderão ser validamente instituídos quando o país estiver diretamente envolvido em guerras externas, esta hipótese está prevista no artigo 154, inciso II¹² da Constituição.
- Competência residual: é aquela em que o constituinte originário, atribui à União, aptidão para instituir impostos diversos dos já existentes e previstos na Constituição.

Art. 154. A União poderá instituir: **I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]** (*grifos próprios*)

⁹ **Art.147:** Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

¹⁰ **Art. 148:** A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. (...).

¹¹ **Art. 149-A:** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002). (...).

¹² **Art. 154:** A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, em seu livro Curso de Direito Tributário¹³:

“...autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador. Os limites referidos, quais sejam, a não cumulatividade e a circunstância de não terem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, por serem requisitos de técnica jurídica, não interferem no tamanho da competência residual, mas sim no modo de realizá-la”.

Nesse sentido, por se tratar de tecnologia disruptiva, um serviço de entretenimento novo, prestado sob condições ainda não previstas pelo legislador e se encaixando nos requisitos que dispõem o artigo 154 da Constituição, uma das hipóteses plausíveis é a utilização da competência residual da União, para a instituição mediante lei, de um novo tributo que contemple a materialidade dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, uma vez que não há nada previsto na Constituição Federal.

Vale ressaltar, que uma coisa é poder legislar desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua formalidade, que é a função da competência tributária; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica¹⁹, podendo cobrar e arrecadar o tributo, exercendo assim a capacidade tributária ativa.

No caso em questão, a União exerceria sua competência tributária residual para instituição do tributo, podendo exercer sua capacidade tributária ativa, a fim de cobrar e arrecadar o tributo ou a delegaria para outro Ente, uma vez que esta não é intransferível.

Desta forma, podemos realizar a diferenciação das obrigações positivas de dar e de fazer, a fim de entender em qual delas se enquadram os serviços

¹³ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

over the top transmitidos via *streaming*, com o intuito de reafirmar a não incidência do ISS, visto que as OTT's são consideradas pela doutrina uma cessão de direito de uso e não uma prestação de serviço.

Segundo Caio Mário da Silva Pereira¹⁴, a obrigação de fazer se concretiza genericamente em ato do devedor e segundo Clóvis Beviláqua reduz-se a uma prestação de trabalho. Desse modo, pode-se afirmar, segundo Caio Mário, em síntese, que é obrigação de fazer, aquela que tem como **objeto a realização singela e execução material, por um esforço físico**, ou seja, para que haja uma obrigação de fazer é necessária uma prestação de fato.

Já quanto a obrigação de dar, segundo Caio Mario²⁰, “**esta consiste na entrega de uma coisa**”, o jurista diz que uma das hipóteses que pode se identificar está obrigação, **é na transferência de posse para criar faculdade de uso (locação)**. Desse modo, para o autor, ocorre a obrigação de dar “*em todos os casos em que o detentor deve recambiar ao dono coisa móvel ou imóvel, temporariamente em seu poder, como se dá na devolução da coisa locada pelo locatário etc.*”.

Deste modo, podemos considerar os serviços *over the top* transmitidos via *streaming* como uma cessão do direito de uso, uma vez que a empresa de streaming contratada pelo usuário realiza a distribuição de pacotes de dados, em que é fixada uma anuidade ou mensalidade, na qual o adquirente, pode realizar o *download* dos dados, mas caso este deixe de adimplir com sua obrigação ou cancele o contrato, essa mídia não fica armazenada em seu aparelho.

Isto ocorre, uma vez que os assinantes das tecnologias não são, de fato, proprietários do que consomem, mas, efetivamente, adquirentes do direito de receber a prestação, o uso e o acesso. Afasta-se, assim, a propriedade do consumidor do conteúdo disponibilizado através das plataformas.

¹⁴ Pereira, Caio Mário da Silva, Instituições de direito civil – V. II / Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. – 29. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

Segundo a professora Betina Grupenmacher¹⁵, nos contratos de *streaming* “*não há serviço enquanto obrigação de fazer de natureza física ou intelectual, desempenhada sob regime de direito privado*”.

Ratifica-se como uma típica obrigação de dar, portanto não se trata de um serviço, mas sim da cessão do direito de uso, de forma temporária, enquanto se mantiver o contrato.

Ademais, não há o que se falar sobre a incidência do ICMS nos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, pois apesar de ser uma obrigação de dar, segundo a professora Betina Grupenmacher²¹, “*os contratos de streaming não se subsumem também à materialidade do ICMS-Comunicação, uma vez que não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata*”.

6. ANÁLISE DO TEXTO DA PEC 45 EM SEU ARTIGO 152-A E A PEC 110 EM SEU ARTIGO 155.

Diante do cenário traçado até o momento neste trabalho e, tendo em vista que o legislador não optou pela utilização da competência residual da União para instituição de um novo tributo que tivesse a materialidade ideal que comportasse os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, faz-se necessária a elaboração e aprovação pelas casas legislativas de uma reforma tributária.

A reforma tributária é impreterível não somente para realizar o melhor enquadramento desses serviços no sistema tributário nacional, como também para simplificar a tributação brasileira considerada bastante complexa e onerosa ao contribuinte.

Em ambas as proposições, a alteração do Sistema Tributário Nacional tem como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base

¹⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. Publicado em 20 de dezembro 2016. Disponível em : < https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional#_ftn1 >. Acesso em 07 set. 2020.

tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.¹⁶

Nessa perspectiva, as duas propõem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes*.²²

Nesse sentido, passaremos a análise das propostas de emenda constitucional (PEC) 45 e 110 em seus artigos 152-A e 155 respectivamente. A PEC 45/2019 foi proposta pela Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 pelo Senado Federal.

O artigo 152-A incluído pela proposta de emenda constitucional 45 sugerida pela Câmara dos Deputados dispõem em diversos parágrafos e incisos que:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

(...)

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹⁶ Consultoria Legislativa. Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em 01 out. 2020.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela **soma das alíquotas** fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

(...) *(grifos próprios)*.

É possível auferir da leitura do texto proposto pela PEC 45, que foi incluída a materialidade necessária para que se possa realizar a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, uma vez que o artigo dispõe que o Imposto Sobre Bens e Serviços incidirá sobre a cessão e o licenciamento de direitos.

Já a proposta de emenda constitucional 110 sugerida pelo Senado Federal dispõe que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

(...)

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior imobilizado;

(...)

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

b) nas locações e cessões de bens e direitos;

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

VI – terá **alíquota uniforme** para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios

(...) *grifos próprios*

Observa-se que, a modificação do artigo 155 para a incorporação do texto em que inclui a incidência do Imposto Sobre Bens e Serviços nas locações e cessões de bens e direitos, possibilita a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*.

A base das propostas quanto a incidência do IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços) é praticamente idêntica, pois visa adicionar a possibilidade de tributação de todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos tangíveis e intangíveis e a locação de bens, operações que em regra escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor.

É evidente que a criação do IBS ameniza o conflito de competência tributária homogêneo, criado pelos Estados e Municípios na tentativa de realizar a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, uma vez que este refere-se à titularidade do Ente Federativo onde é devido o imposto.

A criação desse imposto soluciona o conflito de competência tributária heterogêneo, que é aquele que gera dúvida quanto a subsunção dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming* na hipótese de incidência de mais de um tributo de competência diversa.

Destarte, realizando a análise das propostas é possível identificar que ambos os legisladores entendem que os serviços *over the top* transmitidos via *streaming* não se trata de bens ou serviços, desse modo, não se acomodavam a Constituição.

Por essa razão, é necessária a mudança constitucional independentemente de qual texto será aprovado, uma vez que ambos os textos criam materialidades, gerando maior segurança jurídica para os investidores, uma vez que o imposto terá sua cobrança da origem (prestação) para o destino (consumo).

6. ANÁLISE COMPARATIVA DO FUNCIONAMENTO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) NAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL.

A colocação do IBS nas propostas de Emenda Constitucional pelo legislador busca simplificar a arrecadação dos tributos centralizando a cobrança em um único imposto.

Assim, na PEC 110 serão substituídos pelo IBS nove tributos sendo sete Federais: IPI, IOF, PIS, COFINS, PASEP, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação; um tributo Estadual: ICMS e um Municipal o ISS. Já a proposta 45 sugere que o IBS substitua cinco tributos sendo três Federais: IPI, PIS e COFINS; um tributo Estadual: ICMS e um Municipal o ISS.

Quanto a competência tributária, essa se revela na fixação das alíquotas. Na proposta de emenda constitucional 110 a alíquota do imposto deverá ser padrão e instituída por meio de lei complementar, podendo a alíquota diferir a depender do bem ou serviço e, ser aplicada de maneira uniforme em todo território nacional.

A solução proposta pela PEC 110 evita o que acontece hoje, principalmente quando se trata de ICMS e ISS em que cada Estado e Município pode instituir alíquotas diferentes para o mesmo fato gerador.

A PEC 45 propõe que cada Ente Federativo, por meio de lei ordinária, fixe uma parcela da alíquota total do imposto; uma vez fixada essas “sub-alíquotas” Federal, Estadual e Municipal ou Distrital, forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros.

Na proposta de emenda constitucional 45 figura a alíquota de referência aplicada sobre a base de cálculo do IBS que substitui a arrecadação dos impostos Federais, excluindo o ICMS e o ISS, uma vez que cada Município/Estado pode fixar sua própria alíquota fazendo com que a tributação não seja uniforme. Essa forma de estabelecer a alíquota não seria tão benéfica ao contribuinte, pois ele ainda continuaria contribuindo sob diversas alíquotas a depender de sua atuação.

Dessa análise ainda, vale ressaltar a partilha da arrecadação do IBS. Na PEC 110 o produto da arrecadação é partilhado entre os entes, mediante entrega de recursos conforme aplicação de percentuais previstos no novo texto constitucional sobre a receita bruta do IBS, ou seja, será feito por meio de repasse de cota-parte.

Já na proposta de emenda 45 a Federação, Estados Municípios e o Distrito Federal têm sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, sobre a base de cálculo do imposto.

7. CONSEQUÊNCIAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA, COMPARAÇÃO ENTRE A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA ATUAL E PÓS REFORMA.

Segundo a professora Betina Treiger Grupenmacher¹⁷, em palestra ministrada na FGVSP, sobre os impactos da reforma tributária nos serviços e na economia digital, o cenário atual evidencia um grande conflito de competência heterogêneo entre os Estados e Municípios, uma vez que ambos querem realizar a tributação sobre os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*.

Outrossim, segundo a professora também se observa um grande conflito de competência homogêneo, uma vez que até o momento é difícil de precisar o local da relação em que é consumido o serviço de *streaming*, assim sendo muito difícil estabelecer o critério espacial da cobrança do imposto.

Ademais, na situação atual tem-se observado insegurança jurídica e a impossibilidade da tributação pelos entes, uma vez que não há materialidade apta a acomodar os fatos geradores aplicáveis a esses serviços.

Quanto ao cenário traçado pós reforma com a instituição do IBS, acaba-se com o conflito de competência, gera-se uma maior segurança jurídica, para que haja a cobrança do tributo sobre os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, mas isso impactará em grande escala nas arrecadações dos Estados e dos Municípios já que os repasses são inferiores ao arrecadado sem a reforma.

¹⁷ Impactos da reforma tributária nos serviços e na economia digital. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=iaEQFJDMc2>>. Acesso em 01 nov. 2020.

Além do mais, a inclusão do IBS aumenta esporadicamente a carga tributária para os prestadores de bens e serviços, o que poderá desestimular à atividade empresarial.

No que se refere ao impacto que os Estados e os Municípios irão sofrer com a instituição do IBS, foi realizada uma pesquisa pelo Ipea (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) em que elaborou um estudo intitulado “*Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil*”¹⁸, dentro do estudo foi feita uma simulação do impacto sobre a partilha federativa.

Assim, o Ipea realizou uma *proxy*, a fim de estimar como o consumo de bens e serviços, sob a nova base tributável do IBS, distribui-se no país, não só entre os Estados, mas também entre os Municípios para estimar os efeitos da substituição do ICMS pelo IBS estadual e do ISS pelo IBS municipal.

Segundo a pesquisa, esse esforço serve para avaliar o potencial distributivo de longo prazo da reforma, comparando o que cada Ente arrecada hoje com o que arrecadaria, caso o novo modelo previsto já estivesse em vigor.

Da análise realizada pelo Instituto chega-se à conclusão que todos os Estados de baixa renda tendem a ser beneficiados pela reforma, canalizando 72,5% da estimativa de BRL 34 bilhões redistribuídos pelo IBS, já os Estados mais ricos tendem a perder BRL 27,5 bilhões, embora segundo a pesquisa o Rio de Janeiro e o Distrito Federal sejam potenciais ganhadores, haja vista que nesses duas Unidades Federativas, por exemplo, o menor volume da estimativa de IBS municipal (em relação ao ISS atual) é mais do que compensado pelo aumento do IBS estadual (em comparação com o ICMS).

Já quanto aos Municípios brasileiros o Ipea estima que a reforma tende a beneficiar aproximadamente 70% dos municípios do país com uma estimativa de redistribuição de receita na ordem de BRL 32,4 bilhões em benefício as cidades mais pobres e populosas.

¹⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma Análise das Propostas de Criação de um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado para o Brasil. Ipea. Rio de Janeiro, dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf> . Acesso em 02 nov. 2020.

Essas comparações realizadas pelo Ipea entre as arrecadações de ICMS-estadual e ISS-municipal, oferece um importante insumo de informação quando analisamos o impacto distributivo na partilha federativa com a instituição do IBS.¹⁹

Segundo o Instituto, *“nem todos os municípios ricos, contudo, são afetados significativamente, na medida em que nem sempre as receitas de ISS e ICMS são o principal fator explicativo dos maiores indicadores de receita per capita (como no caso dos recebedores de royalties). De modo geral, a proposta da Câmara apresenta maiores impactos redistributivos que a do Senado na esfera municipal. Em compensação, tem prazos mais longos de transição para o novo modelo de arrecadação e partilha, o que suaviza as trajetórias das receitas”*.

Abaixo, planilha que fundamenta a pesquisa realizada pelo Ipea em dezembro de 2019, quanto aos efeitos potenciais da reforma tributária sobre as receitas municipais.

¹⁹ Os estados foram divididos em três grupos de acordo com seu nível de PIB per capita: renda baixa (até R\$ 20 mil por habitante), renda média (entre R\$ 20 mil e R\$ 30 mil) e renda alta (acima de R\$ 30 mil).

TABELA B
Efeitos potenciais da reforma tributária sobre receitas municipais

UF	Número de municípios	efeito sobre receita de I, II, III, IV e V, IBS, IBS-MS				efeito sobre arrec. incluído no total do município			
		Municípios (per milhão)	Cadastrado (mil)	Perda (R\$ 1 mil)	Municípios (per milhão)	Carro (R\$ 1 mil)	Perda (R\$ 1 mil)	Perda total (R\$ 1 mil)	
Acre	22	21	186,221	350	22	211,252	-	211,252	211,252
Alagoas	102	93	592,021	72,550	96	716,000	62,549	649,241	649,241
Amapá	62	54	423,271	412,037	48	344,563	490,304	614,819	614,819
Amazonas	16	13	323,051	18,124	14	377,791	85,459	362,332	362,332
Bahia	417	397	3.076,034	1.360,886	382	3.404,946	1.303,134	3.408,134	3.408,134
Ceará	193	163	1.254,697	283,889	160	1.277,279	222,620	1.500,069	1.500,069
Distrito Federal	1	1	619,937	-	1	619,937	-	619,937	619,937
Espírito Santo	78	61	662,208	782,524	27	805,200	828,859	1.594,059	1.594,059
Goiás	246	137	1.484,880	503,842	136	1.498,576	503,708	597,497	597,497
Maranhão	217	207	1.787,537	303,099	209	2.303,411	303,140	2.606,551	2.606,551
Mato Grosso	893	674	3.642,639	2.082,843	650	3.489,547	2.332,371	3.321,918	3.321,918
Mato Grosso do Sul	79	32	687,041	484,478	23	30,521	615,628	674,149	674,149
Mineiro Geraes	141	99	662,375	462,503	75	403,874	571,833	615,887	615,887
Pernambuco	144	129	2.588,287	500,903	122	2.982,141	433,232	2.548,909	2.548,909
Piauí	223	207	817,128	82,887	212	1.021,528	79,206	95,249	95,249
Pernambuco	104	140	1.366,540	1.033,490	102	1.557,026	1.047,743	300,283	300,283
Rio de Janeiro	224	209	748,099	92,782	212	858,281	66,047	79,237	79,237
Roraima	399	223	2.076,075	1.052,252	222	2.143,688	1.082,863	1.060,885	1.060,885
Rio de Janeiro	92	38	2.565,438	2.021,456	38	2.870,318	2.598,647	279,672	279,672

(Continua)

(Continuação)

UF	Número de municípios	Efeito sobre a receita de ICMS e ISS versus IBS:				Efeito sobre o ICI, inclusive reflexos do Fundado			
		Municípios que ganham	Municípios que perdem	Gainho (R\$ 1 mil)	Perda (R\$ 1 mil)	Municípios que ganham	Municípios que perdem	Gainho (R\$ 1 mil)	Perda (R\$ 1 mil)
Rio Grande do Norte	167	143	24	66.474	125.578	146	21	193.911	221.790
Roraima	52	37	15	267.370	35.846	37	15	174.651	35.573
Roraima	15	15	-	130.477	-	15	-	54.184	-
Rio Grande do Sul	407	190	307	1.846.031	1.227.361	165	332	1.401.962	1.397.896
Santa Catarina	295	132	163	1.239.493	102.855	125	130	1.447.529	771.288
Sergipe	73	49	26	341.338	162.814	51	24	488.615	149.652
São Paulo	645	321	324	3.947.281	16.398.096	306	333	3.395.743	11.335.108
Tocantins	139	117	22	547.934	53.595	124	15	445.618	47.730
Total	5.549	3.836	1.713	33.678.571	31.366.039	1.785	1.784	35.385.444	32.413.868

Elaboração dos autores.

Nota: Os cálculos para o ICI são feitos a partir de dados fornecidos pelo IBGE em 2005, a respeito de um município.

Fonte: Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma Análise das Propostas de Criação de um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado para o Brasil. Ipea.

8. CONCLUSÃO.

Diante do exposto, fica claro que atualmente a Constituição Federal não possui a materialidade ideal que comporte a tributação dos serviços *over the top* transmitidos via *streaming*. E, que os esforços do Estado e do Município, a fim de realizar a tributação, gera conflitos de competência, insegurança jurídica, bitributação e a inserção de normas inconstitucionais no ordenamento.

Ademais, para que a tributação seja realizada de forma correta, é necessário se valer da competência residual da União ou partir para a elaboração e aprovação de uma reforma tributária.

Quanto as propostas de emenda constitucional sugeridas pelo Senado PEC 110 e a do Congresso PEC 45, estas sugerem a extinção de diversos impostos para que seja implantado o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com o intuito de simplificar a tributação.

No entanto, apesar dessas modificações viabilizarem a cobrança do IBS sobre os serviços *over the top* transmitidos via *streaming*, uma vez que irá se inserir uma materialidade apta para a realização da cobrança, colocando um ponto final aos conflitos de competência homogêneos e heterogêneos, e irá garantindo maior segurança jurídica.

Por outro lado, o estudo realizado pelo Ipea demonstra que a distribuição da arrecadação irá prejudicar financeiramente os Estados e Municípios que possuem maior arrecadação. Além disso, a inclusão do IBS aumenta esporadicamente a carga tributária para os prestadores de bens e serviços o que vai desestimular à atividade empresarial.

Por fim, vê-se a necessidade de que o legislador realize modificações nas PEC's para que não prejudique as arrecadações dos Estados e dos Municípios, uma vez que eles dependem desta arrecadação para financiar as despesas de custeio e os investimentos (novas obras, aquisições de instalações, equipamentos etc.).

9. REFERÊNCIAS

AFONSO, Sylvio César. A cobrança de ISS sobre os serviços de streaming é constitucional? Publicado em 03 de fevereiro de 2017. Disponível em <<https://cio.com.br/a-cobranca-de-iss-sobre-os-servicos-de-streaming-e-constitucional/>>. Acesso em 11 de jul. 2020.

AMARAL, Cristian. O que é serviço de streaming e como ele funciona. Publicado em 05 de março de 2019. Disponível em <<https://k2ponto.com.br/blog/o-que-e-servico-de-streaming-e-como-ele-funciona/>>. Acesso em 15 mar. 2020.

ARAÚJO. Eduardo Marcelo de Oliveira. O local de incidência tributária do imposto sobre serviços no arrendamento mercantil. Publicado em 11 de janeiro 2011. Disponível em : <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6158/O-local-de-incidencia-tributaria-do-imposto-sobre-servicos-no-arrendamento-mercantil>>. Acesso em 12 de nov. 2020.

BAGGIO, Gabriel. Bitributação. JusBrasil. Disponível em <<https://luizgabrielbaggio.jusbrasil.com.br/artigos/149297469/bitributacao>>. Acesso em 10 nov. 2020.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 19 jul. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 19 de jul. 2020.

BRASIL. Consultoria Legislativa - Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/figuePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em 11 nov. 2020.

BRASIL. 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 15 mar. 2020.

BRASIL. Ministério Da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – Convênio Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em : <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em 02 de nov. 2020.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição PEC 110/2019. Senado Federal. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 05. Mar. 2020.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição PEC 45/2019. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em 05 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula Vinculante nº 31. Aplicação de Súmulas no STF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 07 abril 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 296 - Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>>. Acesso em 05 jul. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012

CARVALHO, Paulo de Barros Curso de direito tributário – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019

CONCEITO DE. Conceito de Serviços. Publicado em 2011, atualizado em 2019. Disponível em <[https://conceito.de/servico#:~:text=Com%20origem%20no%20termo%20latim,essa%20pessoa%20quer%20ou%20pede\).&text=Por%20isso%2C%20o%20sevi%C3%A7o%20%C3%A9,sendo%20um%20bem%20n%C3%A3o%20materia](https://conceito.de/servico#:~:text=Com%20origem%20no%20termo%20latim,essa%20pessoa%20quer%20ou%20pede).&text=Por%20isso%2C%20o%20sevi%C3%A7o%20%C3%A9,sendo%20um%20bem%20n%C3%A3o%20materia)>. Acesso em 01 mar. 2020.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COUTINHO, Mariana. Saiba mais sobre streaming, a tecnologia que se popularizou na web 2.0. Publicado em 27 de maio de 2013, atualizado em 23 de setembro de 2014. Disponível em <[DICIO. Dicionário Online de Português. Lexicógrafa responsável: Débora Ribeiro. Conteúdo Revisto em outubro de 2019. Disponível em : <\[30\]\(https://www.dicio.com.br/disruptivo#:~:text=Significado%20de%20Disruptivo,romper%20ou%20alterar%3B%20que%20rompe.&text=Etimologia%20\(origem%20da%20palavra%20disruptivo\).>. Acesso em 15 mar. 2020.</p></div><div data-bbox=\)](https://www.techtudo.com.br/artigos/noticia/2013/05/conheca-o-streaming-tecnologia-que-se-popularizou-na-web.html#:~:text=A%20tecnologia%20streaming%20%C3%A9%20uma,o%20a%20cesso%20aos%20conte%20C3%BA%20dos%20online.> . Acesso em 15 mar. 2020.</p></div><div data-bbox=)

DIREITO, Instituto de Estudos Avançados. Publicado em 08 de setembro de 2020. Conflito de competência do Netflix: qual imposto e quem deve cobrar? Disponível em: < <https://blog.sajadv.com.br/conflito-de-competencia-do-netflix/> >. Acesso em 09 de nov. 2020.

ENCHEIMBERG, Lucas Perez. Imposto sobre serviços na tecnologia *streaming*. Migalhas. Publicado em 28/ de fevereiro de 2020. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/depeso/320965/imposto-sobre-servicos-na-tecnologia-streaming>>. Acesso em 11 de jul. 2020.

EQUIPE TOTVS. Tecnologia disruptivas: conheça aplicações, impactos e novidades. Publicado em 30 de janeiro de 2019. Disponível em <<https://www.totvs.com/blog/inovacoes/tecnologias-disruptivas/>>. Acesso em 15 mar. 2020.

FREITAS, Frederico Oliveira; GOMES, Magno Federici. Lacunas no direito. Âmbito Jurídico. Disponível em < https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/lacunas-no-direito/#_ftn2 > Acesso em 25 de abril 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma Análise das Propostas de Criação de um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado para o Brasil. Ipea. Rio de Janeiro, dezembro de 2019. Disponível em: < https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf > . Acesso em 02 nov. 2020.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira de Souza. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. Publicado em 08 de abril de 2019. Disponível em : <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>> . Acesso em 02 de nov. 2020.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. Publicado em 20 de dezembro 2016. Disponível em : < https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional#_ftn1 >. Acesso em 07 set. 2020.

LARENZ apud LEMKE, Nardim Darcy. Lacunas no sistema jurídico e as concepções não positivistas da norma. Revista Jurídica: Universidade Regional de Blumenau, Centro de Ciências Jurídicas. Santa Catarina, Ano 9, n. 18, p. 9-40, jul./dez. 2005. p. 10-11.

MORAES. William. Classificação da competência tributária. Jus.com.br. Publicado em maio de 2016. Disponível em < <https://jus.com.br/artigos/49386/classificacao-da-competencia-tributaria#:~:text=A%20compet%C3%Aancia%20tribut%C3%A1ria%20pode%20ser%20classificada%20ou%20repartida%20em%20seis,as%20quais%20detalharemos%20a%20seguir.> > Acesso em 11 de jul. 2020.

NETSHOU.ME. OTT: essa pequena sigla causou uma enorme transformação no mercado de vídeos mundial – mas você sabe o que ela significa? Publicado em 14 de novembro de 2018. Disponível em < <https://netshow.me/blog/ott-revolucao-conteudo-video/> >. Acesso em 05 mar. 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil – V. II / Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. – 29. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SOUZA, Thiago. Reforma Tributária: Diferenças entre PEC 45 e sistema atual. Publicado em 12 de agosto de 2020. Disponível em: <<https://dootax.com.br/reforma-tributaria-diferencas-entre-pec-45-e-sistema-atual/>>. Acesso em 02 nov. 2020.

VARGAS, Fundação Getúlio. Impactos da reforma tributária nos serviços e na economia digital. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=iaEQFJDMc2E>>. Acesso em 01 nov. 2020.