

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

GUSTAVO ALMEIDA BARREIRA

**A tributação do *streaming* no Brasil: análise dos desafios da economia digital perante o
Sistema Tributário Nacional**

Rio de Janeiro

2019

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

GUSTAVO ALMEIDA BARREIRA

**A tributação do *streaming* no Brasil: análise dos desafios da economia digital perante o
Sistema Tributário Nacional**

Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação dos Professores Ivar A. M. Hartmann e Gustavo S. Fossati, apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro

2019

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

A tributação do *streaming* no Brasil: análise dos desafios da economia digital perante o Sistema Tributário Nacional

Elaborado por GUSTAVO ALMEIDA BARREIRA

Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação dos Professores Ivar A. M. Hartmann e Gustavo S. Fossati, apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Orientador: Ivar A. M. Hartmann

Orientador: Gustavo S. Fossati

Examinador 1: Leonardo de Andrade da Costa

Examinador 2: Daniel Giotti

Assinaturas:

Ivar A. M. Hartmann (orientador)

Gustavo S. Fossati (orientador)

Leonardo de Andrade da Costa (Examinador 1)

Daniel Giotti (Examinador 2)

Nota final: _____

Rio de Janeiro, _____ de dezembro de 2019.

Àqueles que caminham ao meu lado.

RESUMO: A revolução empreendida pela economia digital trouxe novos desafios ao direito. Neste sentido, é imperativo conhecer as nuances e características determinantes das tecnologias que permeiam as frequentes mudanças. No âmbito do audiovisual, vislumbra-se uma gradual substituição da tradicional TV por assinatura pelo *video streaming*. O presente trabalho buscou analisar de maneira crítica a resposta tributária dada pelo Estado a este novo serviço. Inicialmente foi estudada a relação de conceitos e da tributação do Serviço de Acesso Condicionado. Em seguida, adentrou-se na moldura jurídico-tributária efetivamente aplicada ao *video streaming*. Para isso, se utilizou da análise da legislação e da jurisprudência, relacionando-as com os conceitos e estudos técnicos sobre a tecnologia, trazendo debates e críticas da doutrina. A partir desta, foi possível depreender que existem diversos desafios existentes na tributação do *streaming* sob o sistema tributário atual. Estes questionamentos foram, por fim, estudados perante os princípios e diretivas da OCDE elaborados para uma tributação eficiente da economia digital. Procurou-se observar se e como as propostas de adoção de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no País podem auxiliar na resolução dos desafios apresentados atualmente. A conclusão é a de que a adoção de um IVA no País pode solucionar diversos problemas hoje existentes na tributação do *streaming*. Contudo, a dificuldade imposta pela economia digital faz com que as principais propostas ora apresentadas, inspiradas nos modelos da Europa e do Canadá, possam estar desde já ultrapassadas.

PALAVRAS-CHAVE: *streaming*. *video streaming*. Tributação. Economia digital. Audiovisual. Serviço de Acesso Condicionado. Imposto de Valor Agregado (IVA). Reforma tributária.

ABSTRACT: The revolution caused by the digital economy has brought new challenges to Law practice. In this sense, it is necessary to know the nuances and defining characteristics of the technologies in which this digital economy revolution is based. In the audiovisual area, there has been a replacement of traditional cable TV services by video streaming worldwide. This study critically analyzes the response given by the Brazilian State in the tax field to this new service. Initially, it focuses in the relationship between concepts and taxation of cable/pay TV services. Then, the tax-legal framework effectively applied to streaming is brought to attention. Comparing the technology concepts of streaming to what the Law predicts, it was possible to understand that there are several challenges in streaming taxation under the current legal system. These challenges were studied according to the OECD principles designed for efficient taxation of the digital economy. We sought to observe if and how the proposals for the adoption of a Value Added Tax (VAT) in Brazil could help fixing some of the challenges presented. The conclusion is that the adoption of a VAT in the country might solve many problems that exist today. However, the difficulty imposed by the digital economy might lead to the fact that the main legislative propositions for a VAT in Brazil, inspired in Europe and Canada, may already be outdated.

KEYWORDS: Video streaming. Streaming. Taxation. Digital Economy. Audiovisual. Cable TV. Value Added Tax (VAT). Tax Reform.

LISTA DE SIGLAS

ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações

ANCINE – Agência Nacional de Cinema

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CONDECINE - A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional

CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

DTH – *Direct to Home*

ECAD - Escritório Central de Arrecadação e Distribuição

FSA – Fundo Setorial de Audiovisual

ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

ISS – Imposto sobre Serviços

IVA- Imposto sobre o Valor Agregado

LC – Lei Complementar

MMDS - *Multichannel Multipoint Distribution Service*

MP – Medida Provisória

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OTT – *Over-The-Top*

SeAC- Serviço de Acesso Condicionado

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. A TV por assinatura e a revolução do <i>streaming</i> : aspectos técnicos e conceituais	2
1.1 O mercado de TV por assinatura e a inovação disruptiva	2
1.2 A regulamentação da TV por assinatura e o conceito de serviço de Acesso Condicionado previsto na Lei 12.485/11.	5
1.3 O <i>Video Streaming</i>	10
1.3.1 Revolução no mercado de TV por assinatura?	10
1.3.2. Aspectos técnicos e conceituais da tecnologia do <i>video streaming</i>	14
2.1 A tributação do serviço de Acesso Condicionado: uma breve análise do ICMS- Comunicação e da CONDECINE-Teles.....	22
2.2 A (im)possibilidade de se regulamentar e tributar novas tecnologias como o <i>streaming</i> pela moldura aplicada aos serviços de Acesso Condicionado	26
2.2.1 Da segurança jurídica na era da Economia Digital	26
2.2.2 Das limitações à interpretação da legislação tributária <i>in casu</i>	30
2.3 O <i>streaming</i> na moldura do Sistema Tributário Nacional.....	32
2.3.1 - A Lei Complementar 157/16 - A tributação do <i>streaming</i> pelo ISS	32
2.3.2 - A Inconstitucionalidade da Convênio ICMS n. 106/2017.....	36
2.3.3 - Críticas à Lei Complementar 157/16.....	39
2.3.4 – Discussões sobre uma nova CONDECINE.....	42
3. Desafios na tributação brasileira da economia digital e o Imposto de Valor Agregado como possível solução.....	46
3.1 As diretivas da OCDE e a tributação digital.....	46
3.2 As propostas de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no Brasil: uma solução aos problemas verificados na tributação atual do <i>streaming</i> ?	48
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso faz uma análise crítica da atual tributação dos serviços de *streaming* no Brasil. Busca-se, a partir deste estudo, levantar questionamentos tributários a respeito dos desafios impostos pela economia digital ao ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, desenvolvem-se ao longo do primeiro capítulo os impactos do *vídeo streaming* e sua gradual utilização como substituto da TV paga no Brasil e no mundo. Para tal, analisam-se os principais conceitos, como o de Serviço de Acesso Condicionado e Aplicações *Over-The-Top*, e as características técnicas que diferenciam e assemelham as tecnologias estudadas.

O segundo capítulo adentra a análise jurídico-tributária dos dois serviços comparados, apresentando inicialmente como se dá a tributação incidente no Serviço de Acesso Condicionado. A partir do exposto, são relacionadas as características determinantes do *streaming* para se determinar como este novo serviço é internalizado no País sob os moldes do Sistema Tributário Nacional, verificando os atos normativos aplicáveis e o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema.

Feita a análise da tributação do *vídeo streaming* no Brasil, são apresentados estudos da OCDE sobre como esta nova tecnologia, representante de uma inovação disruptiva típica da economia digital (conceitos que são devidamente abordados e explicados), deve ser tratada perante ordenamentos jurídicos. Busca-se analisar também se e como as propostas de adoção de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no País podem auxiliar e/ou solucionar problemas existentes na tributação do *streaming* sob os moldes atuais, verificando o que dizem estudiosos do tema e a experiência internacional.

1. A TV por assinatura e a revolução do *streaming*: aspectos técnicos e conceituais

1.1 O mercado de TV por assinatura e a inovação disruptiva

Em meados dos anos 1990, Clayton M. Christensen e Joseph L. Bower cunharam o termo traduzido para o português como inovação disruptiva¹, que, brevemente, pode ser explicado como o fenômeno pelo qual uma inovação transforma um mercado ou setor existente através da introdução de simplicidade, conveniência e acessibilidade. Ocorre, deste modo, uma alteração profunda em todo o mecanismo de funcionamento de um mercado, na qual os seus grandes e tradicionais *players* perdem espaço para companhias que prestam o mesmo serviço de maneira mais simples, barata e eficiente, normalmente com o auxílio da tecnologia.

Mudanças como a acima descrita eram verificadas na sociedade com intervalos de aproximadamente 30 ou 40 anos. Entretanto, com os impactos trazidos pela economia digital, fenômeno denominado por Dan Tapscott em 1997², é cada vez mais frequente a reestruturação completa de mercados tradicionais por meio do uso de tecnologia.

Exatamente por este motivo é que se pede um crescente e contínuo esforço do Estado para adaptar e desenvolver o Direito que regula as relações sociais e econômicas. A lei por excelência estará sempre defasada quanto à realidade, o que faz com que sejam criadas diversas maneiras para interpretar ou até mesmo alterar a legislação quando expressivas são as mudanças verificadas na sociedade.

Este fenômeno não é novo. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) e o ordenamento jurídico que a acompanha disciplinam assuntos pertinentes à época de sua promulgação, de modo que o texto não consegue acompanhar as mudanças e a complexidade da sociedade moderna. Veja-se, por exemplo, a disciplina constitucional dada

¹ BOWER, Joseph L; CHRISTENSEN, Clayton M. Disruptive Technologies: Catching the Wave. **Harvard Business Review**. Disponível em: <https://hbr.org/1995/01/disruptive-technologies-catching-the-wave> . Acesso em: 28/11/2019

² TAPSCOTT, Dan. **The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence** . New York: McGraw-Hill, 1997.

pela CRFB/88 aos meios de comunicação de massa (sonora e de imagens), já desatualizada com o advento da internet.

Por esse motivo é que se buscam os mecanismos de interpretação da norma. A realidade convive com a constante mudança, não há como prever e ambicionar que as leis vão abranger a tudo sempre. Tércio Sampaio Ferraz Júnior analisa esse fenômeno e o nomeia como a “erosão do real jurídico pelo mundo virtual”³.

Neste sentido, pontua-se⁴ a relevância da interpretação por parte dos juristas perante as peculiaridades da economia digital. Conforme ensinamentos de Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos⁵: “o relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas”.

Contudo, as alterações sociais e econômicas vêm ocorrendo de forma exponencial, especialmente no âmbito da economia digital⁶, em um ritmo difícil de se alcançar pelo operador do direito e tampouco pelo legislador. A cada onda disruptiva os desafios apresentam-se de maneira ainda mais complexa, pedindo soluções rápidas e eficazes.

Inevitável também que muitas das alterações introduzidas pelas tecnologias transformem também o cotidiano dos indivíduos, revolucionando completamente a maneira pela qual consumimos serviços. O de entretenimento, por exemplo, mais especificamente na área antes denominada de TV por assinatura, vem lidando com uma crescente crise que

³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *O direito, entre o passado e o futuro*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 29.

⁴ QUINTELA, Guilherme Camargos ; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

5BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **R. Dir. Adm.**, Rio de Janeiro, n. 232, p. 141-176, abr./jun.. 2003, p. 144 *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos ; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

⁶ “Online platforms have grown exponentially in markets for information, goods and services The Internet has made it easier than ever before to match demand and supply in real time both locally and globally. Multiple online platforms are providing marketplaces for goods, services and information, delivered both physically and digitally. Many such platforms have emerged over the past 20 years and are run by fast-growing companies. A comparison between the top 15 Internet-based companies by market capitalisation in 1995 with those in 2017 shows that the main players used to be Internet service providers, media and hardware or software companies, whereas today most of them are online platforms (Table 5.1). The majority of these platforms either focus on matching demand and supply of information (e.g. search, social network) or provide e-commerce marketplaces (goods and/ or services) or e-payment solutions. Somewhat exceptions to the 2017 list are Apple and Salesforce, which are not exclusively platforms, although Apple operates iTunes and App Store, two successful platforms that did not exist in 1995”. OCDE. **OECD Digital Economy Outlook 2017**. OECD Publishing. Paris, 2017,. P. 228. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en> . Acesso em 26 out. 2019.

inevitavelmente guarda relação com o advento dos serviços de *streaming* como Netflix, HBO GO, Amazon Prime, Disney +, dentre outros.

A mudança já pode ser vista em números: dados da consultoria CVA Solutions de 2018⁷ indicam que o percentual de consumidores que não possuem TV paga mas assinam serviços de *streaming* de filmes e séries passou de 8% para 15%. Dentre aqueles que possuem ambos, houve crescimento de 24% para 34%. Estudo da Mobile Time de junho de 2019⁸ demonstra que 38% dos internautas brasileiros com *smartphones* assinam algum serviço de streaming de filmes ou séries.

A tendência de quedas entre os assinantes de TV por assinatura continua: em dados da ANATEL divulgados em outubro de 2018⁹, houve diminuição de 426.360 assinaturas nos últimos 12 meses. Em agosto de 2019, a tendência na redução continua, com 16.3 milhões de assinantes em 2019 em relação a 17.6 milhões em 2018 e 19.6 no auge da TV paga no Brasil, em 2014. Veja-se dados da ANATEL dispostos em gráfico elaborado pela ABTA¹⁰ (Associação Brasileira de TV por Assinatura):

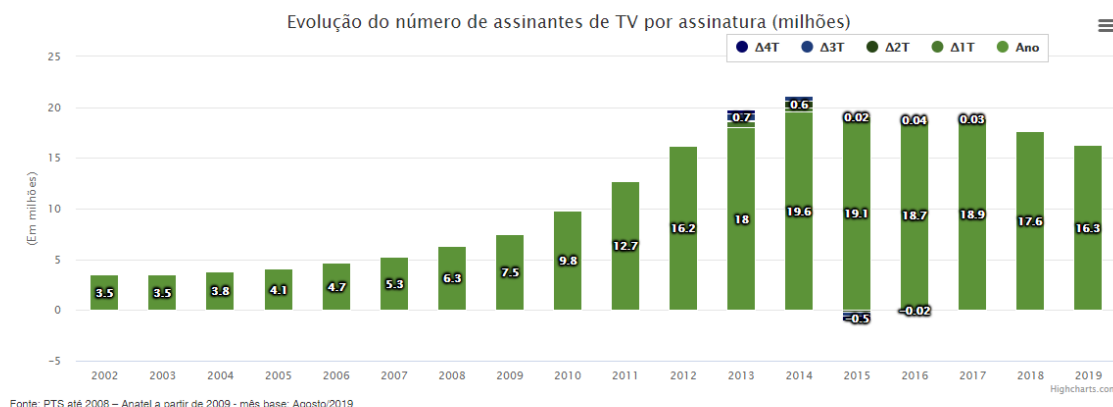
⁷ Cf. CVA Solutions. **TV por assinatura perde mais terreno na disputa com serviços de streaming**. Disponível em: <https://www.cvasolutions.com/pt/tv-por-assinatura-perde-mais-terreno-na-disputa-com-servicos-de-streaming/>. Acesso em: 01/12/2019.

⁸ Cf. Panorama Mobile Time . **Uso de Apps no Brasil + Guia de Serviços para Apps – Junho de 2019**. Disponível em: <https://panoramamobiletime.com.br/pesquisa-uso-de-apps-junho-de-2019/> . Acesso em: 01/12/2019.

⁹Cf. Anatel. TV por assinatura perde 426 mil clientes em 12 meses. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/institucional/noticias-destaque/2108-tv-por-assinatura-perde-426-mil-clientes-em-12-meses> . Acesso em: 01/12/2019.

¹⁰Cf. Associação Brasileira de Televisão por Assinatura. **Dados do setor**. Disponível em: http://www.abta.org.br/dados_do_setor.asp . Acesso em: 01/12/2019.

Evolução do Número de Assinantes de TV por Assinatura



Fonte: ABTA (Associação Brasileira de Televisão por Assinatura). **Dados do setor.** Disponível em: http://www.abta.org.br/dados_do_setor.asp. Acesso em: 01/12/2019.

Essencial, assim, entender o que é o mercado de televisão por assinatura e como o Estado brasileiro o regulava e o disciplinava. Em seguida, será feito um breve estudo das evidências sobre a influência do *streaming* no mercado da TV paga e uma análise do que é esta tecnologia, seu funcionamento e em que medida as intenções e preocupações estatais que justificavam a tradicional regulação da televisão por assinatura podem ser aplicadas às mudanças proporcionadas pelo *video streaming*¹¹.

1.2 A regulamentação da TV por assinatura e o conceito de serviço de Acesso Condicionado previsto na Lei 12.485/11.

O mercado de TV por assinatura chegou ao seu ápice em 2014, atingindo 19.6 milhões de assinantes no País. Deste ano em diante o número de assinaturas segue em queda, conforme dados da ANATEL¹², tendo sido registrado em agosto de 2019 o número de 16.3 milhões de assinantes no Brasil.

¹¹ É possível afirmar que o streaming alterou e ocupou espaços antes servidos não só pela TV por assinatura como também pelo Serviço de Comunicação Multimídia - SCM -, que é a transmissão de áudio e imagem mediante contrato ou pagamento por evento, popularmente denominado como pay per view. Entretanto, este trabalho irá se restringir à análise da relação entre o streaming e a TV por assinatura.

¹² Destacam-se os gráficos feitos a partir de dados do setor coletados pela Anatel realizados pela ABTA - Associação Brasileira de Televisão por Assinatura -. Associação Brasileira de Televisão por Assinatura. **Dados do setor.** Disponível em: http://www.abta.org.br/dados_do_setor.asp. Acesso em: 01/12/2019.

Sua regulamentação pode ser dividida em dois momentos distintos: o antes e o depois da Lei 12.485/11. Até a edição do referido ato normativo, cada tecnologia utilizada com o intuito de fornecer o serviço ora chamado de TV por assinatura possuía sua própria lei regulamentadora. Destaca-se a Lei nº 8.977/95, a chamada Lei do Cabo, que disciplinava a distribuição de vídeo e/ou áudio mediante transportes físicos.

A partir da Lei 12.485, de 12 de setembro de 2011, foi criado o conceito de Serviço de Acesso Condicionado (SeAC):

Art. 2º (...) XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais na modalidade avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

A grande revolução empreendida pela Lei do SeAC foi a unificação de diferentes modalidades de TV por assinatura, independentemente da tecnologia utilizada. O foco seria direcionado para a utilidade prestada ao consumidor.

As modalidades englobadas pelo termo são: serviços de TV a cabo, serviços de Distribuição de Sinais Multiponto Multicanais (MMDS - Multichannel Multipoint Distribution Service), serviços de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura Via Satélite (DTH - Direct To Home) e Serviço Especial de TV por Assinatura (TVA).

Segundo informações reunidas pela ANATEL¹³, os serviços supracitados são definidos da seguinte forma:

- O serviço de TV a Cabo consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos (como fibra ótica e cabo coaxial). Exemplos: NET e SAT a cabo;
- O serviço de Distribuição de Sinais Multiponto Multicanais - MMDS é o serviço de TV por assinatura que se utiliza de faixa de micro-ondas (2500 - 2686 MHz) para transmitir sinais a serem recebidos em pontos determinados da área de prestação¹⁴. Exemplos: TVA e GVT;

¹³ Cf. Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações. **TV por Assinatura** – Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/setorregulado/tv-por-assinatura-outorga> . Acesso em: 01/12/2019.

¹⁴ Disciplinado pela Norma n. 002/94, nos termos da redação dada pela Portaria n. 254/1997 do Ministério das Comunicações.

- O serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite - DTH - é o serviço de telecomunicações que tem como objetivo a distribuição de sinais de televisão e/ou de áudio, através de satélites, a assinantes possuidores de antenas parabólicas localizados na área de prestação.. Exemplos: SKY, Oi TV, Embratel;
- O Serviço Especial de TV por Assinatura - TVA -, por sua vez, nos termos do Decreto n. 95.744, é o “serviço de telecomunicações, destinado a distribuir sons e imagens a assinantes, por sinais codificados, mediante utilização de canais do espectro radioelétrico, permitida, a critério do poder concedente, a utilização parcial sem codificação”.

André Mendes Moreira¹⁵ levanta as principais diferenças entre as tecnologias: a TV a cabo e a DTH diferenciam-se, principalmente, pelo meio através do qual os sinais são enviados aos aparelhos dos assinantes. Enquanto a TV a cabo se utiliza, como prevê o nome, de meios físicos -cabo coaxial e de fibra óptica-, a transmissão DTH se dá via satélites para ser captada por antenas instaladas nas residências dos assinantes.

O TVA e o MMDS têm seu sinal enviado à central da operadora, responsável pela posterior distribuição aos assinantes. O MMDS se utiliza de microondas para a transmissão e, por conta do alto custo do cabeamento, era frequentemente utilizado em regiões afastadas dos grandes centros urbanos¹⁶.

A estrutura considerada a partir da lei de 2011 se deu com o intuito de romper as barreiras do existente oligopólio na TV paga brasileira, visando o estímulo à concorrência e à diversificação na oferta nacional de serviços de televisão por assinatura¹⁷. Para tal, foi concebida uma cadeia de prestação do SeAC dividida em quatro principais funções¹⁸: produção, programação, empacotamento e distribuição.

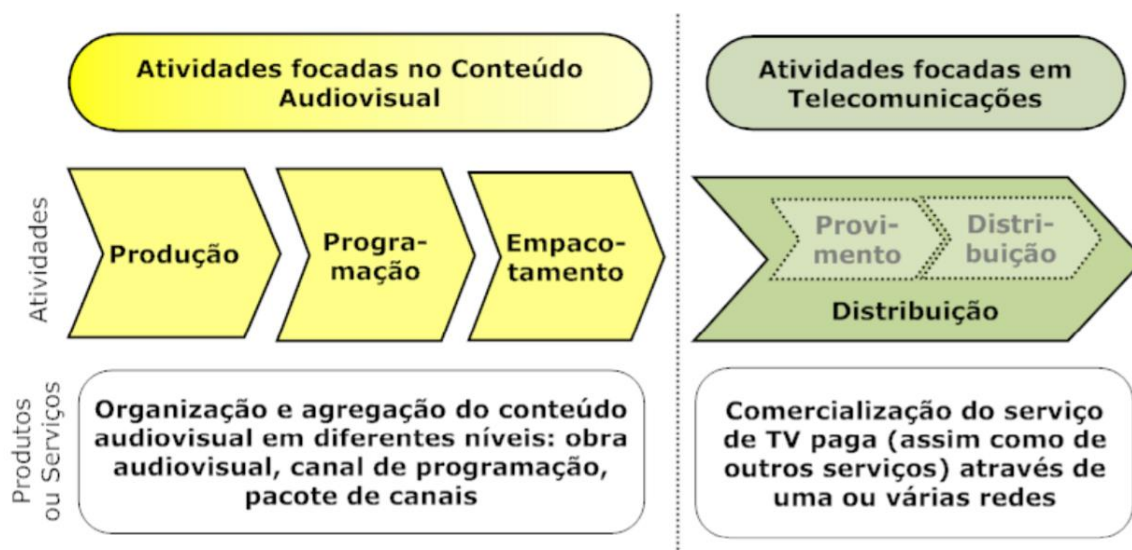
¹⁵ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

¹⁶ Está sendo cada vez menos utilizado, pois suas ondas de radiofrequência ocupam as mesmas utilizadas pela tecnologia 4G de celular.

¹⁷LIMA, Heverton Souza. **A Lei da TV Paga: impactos no mercado audiovisual**. 2015. Dissertação (Mestrado) - Escola de Comunicação e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 40. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-26062015-162615/publico/HEVERTONSOUZALIMA.pdf>.

Acesso em: 01/12/2019.

¹⁸Art. 4º São atividades da comunicação audiovisual de acesso condicionado: I - produção; II - programação; III - empacotamento; IV - distribuição.



Fonte: ANCINE apud Rangel (2010) apud LIMA, Heverton Souza. A Lei da TV Paga : impactos no mercado audiovisual. 2015. Dissertação (Mestrado) - Escola de Comunicação e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 40.

A produção¹⁹, a programação²⁰ e o empacotamento²¹, por serem mais direcionadas à atividade do audiovisual *per se*, ficariam então sob tutela da ANCINE, que teve suas competências ampliadas, devendo regular, fiscalizar e também fomentar o audiovisual brasileiro. A ANATEL, por sua vez, permanece focada na infraestrutura de telecomunicações, atuando de maneira mais incisiva na distribuição²².

Na prestação do serviço de TV a cabo, regulamentada até então somente pela Lei do Cabo, era prevista uma limitação em 49% de participação estrangeira²³. O advento da Lei do Serviço de Acesso Condicionado inovou também nessa seara retirando tal determinação,

¹⁹Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: XVII - Produção: atividade de elaboração, composição, constituição ou criação de conteúdos audiovisuais em qualquer meio de suporte;

²⁰ Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: XX - Programação: atividade de seleção, organização ou formatação de conteúdos audiovisuais apresentados na forma de canais de programação, inclusive nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado;

²¹ Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: XI - Empacotamento: atividade de organização, em última instância, de canais de programação, inclusive nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado, a serem distribuídos para o assinante;

²²Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: X - Distribuição: atividades de entrega, transmissão, veiculação, difusão ou provimento de pacotes ou conteúdos audiovisuais a assinantes por intermédio de meios eletrônicos quaisquer, próprios ou de terceiros, cabendo ao distribuidor a responsabilidade final pelas atividades complementares de comercialização, atendimento ao assinante, faturamento, cobrança, instalação e manutenção de dispositivos, entre outras;

²³Art. 7º A concessão para o serviço de TV a Cabo será dada exclusivamente à pessoa jurídica de direito privado que tenha como atividade principal a prestação deste serviço e que tenha: II - pelo menos cinquenta e um por cento do capital social, com direito a voto, pertencente a brasileiros natos ou naturalizados há mais de dez anos ou a sociedade sediada no País, cujo controle pertença a brasileiros natos ou naturalizados há mais de dez anos.

equiparando-a a outras tecnologias de TV paga como MMDS e DTH (que não possuíam tal limitação prevista em suas respectivas leis regulamentadoras).

Entretanto, foram instituídas outras obrigações visando o desenvolvimento do mercado nacional brasileiro: instituiu-se a polêmica cota de tela²⁴ e determinou-se que na atividade de produção ao menos 70% do capital votante das empresas que atuem nessa área deva ser de brasileiros.

Outro viés de forte intervenção estatal no mercado foi o conjunto de imposições visando impedir a integração vertical que resultaria em oligopólio na prestação das quatro principais atividades do setor: o art. 5º da Lei 12.485/11 determina limites às prestadoras de serviços de telecomunicação que queiram atuar como distribuidoras de serviço de telecomunicação impondo, por exemplo, impedimentos à propriedade cruzada em mais de uma das atividades do SeAC por um mesmo grupo econômico.

Atualmente o mercado de TV por assinatura passa por fortes mudanças. Não são incomuns debates²⁵ a respeito da necessidade de se atualizar a Lei 12.485/11 para as novas realidades. Argumenta-se que a regulação e o conceito de tv por assinatura proposto sob a ótica da Lei do SeAC está defasada, especialmente após o advento da tecnologia do *streaming* e da chegada no País das principais companhias especializadas nessa forma de distribuição de conteúdo. Passa-se, então, a analisar brevemente a mudança verificada no mercado e os principais aspectos técnicos desta nova tecnologia.

²⁴Cota de tela é a obrigação decorrente de lei, existente em diversos países (especialmente europeus), para a exibição de um mínimo de obras audiovisuais nacionais. Conforme Katia Moraes em artigo específico sobre o tema, “A obrigatoriedade de exibição de conteúdos nacionais é uma das medidas de intervenção estatal mais tradicionais aplicadas ao setor de audiovisual”. MORAIS, K. Cota de tela (Lei nº 12.485/2011) e a produção independente na TV paga. **Significação: Revista de Cultura Audiovisual**, v. 46, n. 52, 1 jul. 2019. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/significacao/article/view/147815>

²⁵ VALENTE, Jonas. Senado pode mudar regras para TV paga e online; entenda a polêmica. **Agência Brasil**, 2019. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2019-08/senado-pode-mudar-regras-para-tv-paga-e-online-entenda-polemica>. Acesso em: 01/12/2019; e GOMES, Helton Simões. Lei da TV paga ficou ultrapassada e deve ser revista, dizem especialista. **UOL**, 2019. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/06/21/proibicao-de-tv-na-internet-escancara-a-guerra-do-streaming-no-brasil.htm> Acesso em: 01/12/2019.

1.3 O Video Streaming

1.3.1 Revolução no mercado de TV por assinatura?

O consumo do serviço de TV por assinatura - e de obras de audiovisual - é comum para muitos brasileiros, sendo verdadeiro hábito para diversas pessoas. As empresas de televisão paga disponibilizam há décadas acesso à programas e séries de diversos países (em especial dos Estados Unidos), além de conteúdo brasileiro de qualidade feito especialmente para este meio.

Assinavam-se pacotes “personalizados” englobando canais especializados em filmes, esportes, bem-estar etc. Algumas empresas forneciam guias aos seus consumidores com a programação de filmes, séries e programas e as respectivas datas e horários em que seriam veiculados.

Em 2013 é lançada exclusivamente na Netflix, serviço então pouco conhecido pela maioria dos brasileiros, a série *House of Cards*. A estreia chamou atenção da mídia especializada²⁶ não só pela qualidade do conteúdo – artistas renomados e investimentos altíssimos na produção - como também pela inovação que trazia.

A partir deste ponto diversas pessoas procuraram conhecer a Netflix e o seu mecanismo não só pela qualidade na entrega de conteúdo audiovisual já existente como também pelo que a própria empresa produz.

O consumidor então poderia ter acesso à filmes e séries se utilizando apenas de um aparelho que permitisse acesso à internet. Os programas permaneciam a um clique de distância, disponíveis a qualquer hora e em qualquer lugar para quem os quisesse assistir, não mais sendo necessário aguardar o dia e a hora escolhidos pela operadora. Iniciava-se, assim, uma revolução na forma em que se distribui audiovisual no mundo.

Em um momento de grandes mudanças tecnológicas, o início dos anos 2010 marcou o fim de mercados e companhias tradicionais. O *streaming* foi ganhando seu espaço na vida das pessoas, que passaram a utilizá-lo com mais frequência e, em muitas vezes, em substituição ao

26KOGUT, Patricia. A guerra do streaming contra a televisão paga. **O GLOBO**, 2014. Disponível em: <https://kogut.oglobo.globo.com/noticias-da-tv/critica/noticia/2014/01/guerra-do-streaming-contra-televisao-paga.html> . Acesso em: 01/12/2019.

KOGUT, Patricia. O que está mudando no mercado produtor de televisão. **O GLOBO**, 2013. Disponível em: <https://kogut.oglobo.globo.com/noticias-da-tv/critica/noticia/2013/09/o-que-esta-mudando-no-mercado-produtor-de-televisao.html> . Acesso em: 01/12/2019.

conteúdo disponibilizado via TV por assinatura. Especulava-se desde então que as companhias de *streaming* teriam potencial para mudar o mercado e decretar o fim da tradicional TV paga como se apresentava até então.

Embora o País ainda tenha que lidar com limitações tecnológicas como o alto preço e dificuldades de acesso à banda larga²⁷ – que, diga-se, já avançou muito em razão da crescente inclusão digital²⁸ –, dados indicam que de 2016 a 2018 cresceu em 130% o tempo que brasileiros passam em aplicativos de *streaming*²⁹. Os números em relação ao aumento do uso desta tecnologia no Brasil e no mundo são evidentes³⁰, demonstrando uma tendência pelo crescimento do mercado. Contudo, é possível afirmar que o *streaming* irá revolucionar -ou até mesmo acabar com - o mercado de TV por assinatura?

Dados da ANATEL³¹ demonstram uma diminuição gradual em números de assinaturas de serviços de TV paga no Brasil. Ainda que o modelo brasileiro seja, ainda, largamente baseado na TV aberta³², a própria agência relaciona a queda no público da TV por assinatura

²⁷ Destaco aqui as expectativas quanto à introdução da tecnologia 5G no País em breve, o que pode mudar este cenário. KAFRUNI, Simone. Atraso em leilão pode adiar a chegada da internet 5G ao Brasil. **Correio Braziliense**, 2019. Disponível em:

https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/11/04/internas_economia,803502/atraso-em-leilao-pode-adiar-a-chegada-da-internet-5g-ao-brasil.shtml. Acesso em: 01/12/2019.

²⁸ Dados do IBGE demonstram que entre 2005 e 2015 houve um aumento de 446% em domicílios com acesso à internet. Cf. IBGE - Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua - PNAD contínua – Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 01/12/2019.

²⁹ Cf. Pesquisa **Deloitte**. The State of Mobile 2019: video streaming. Disponível em: https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901_State_of_Mobile_Video_Streaming_EN.pdf. Acesso em 12/11/2019.

³⁰ Para ilustrar esses dados, utiliza-se o estudo de **Deloitte** – The Future TV and Video – Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Technology-Media-Telecommunications/de-future-tv-and-video.pdf>. Acesso em: 01/12/2019. E declarações das próprias empresas: um reporte da Netflix aos seus *shareholders* americanos declarando 58.5 milhões de membros pagantes do serviço (disponível em: https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/quarterly_reports/2018/q4/01/FINAL-Q4-18-SHAREHOLDER-LETTER.pdf)

³¹ “O serviço de TV por assinatura vem apresentando queda, sendo um dos motivos para esse fato a mudança de perfil dos usuários, que estão optando por provedores de filmes e séries via streaming, que oferecem um custo menor aos usuários” Cf. Relatório ANATEL para a imprensa – SACCHITIELLO, Barbara. Anatel atribui queda na TV paga aos serviços de streaming. **Portal Meio e Mensagem**, 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/midia/2018/07/10/anatel-atribui-queda-na-tv-paga-aos-servicos-de-streaming.html>. Acesso em: 12/11/2019.

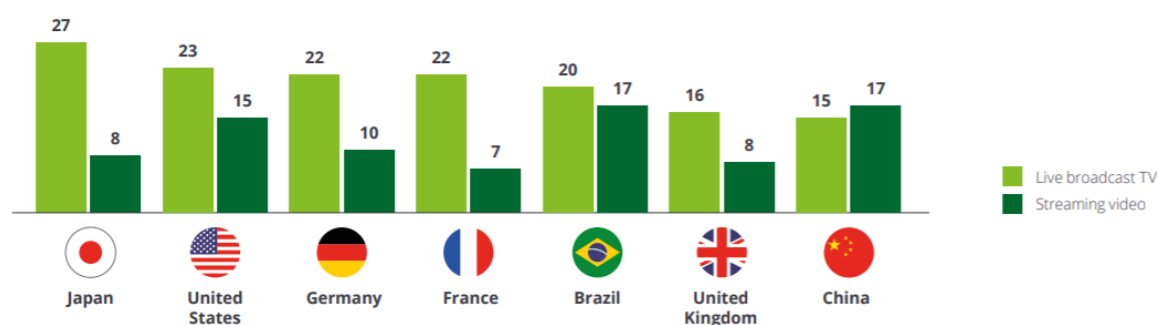
³² Almir Almas, Chefe do departamento de Cinema, Rádio e Televisão, da Universidade de São Paulo (USP) em entrevista ao portal Metrôpoles: “Historicamente, o modelo brasileiro é baseado na televisão aberta, que atinge entre 80% e 90% da população. Os canais por assinatura nunca superaram a faixa de 15% dos telespectadores. Eles têm caído, mas sobrevivem porque as pessoas mantêm a assinatura por causa do pacote de dados de acesso a internet. A grande revolução está para acontecer com a introdução do 5G.” PRISCO, Luiz ; LIMA, Rafaela. (M)Dados: streaming cresce no Brasil e disputa com TV a cabo. **METROPOLES**, 2019. Disponível em: <https://www.metropoles.com/entretenimento/mdados-streaming-cresce-no-brasil-e-disputa-com-tv-a-cabo>. Acesso em: 12/11/2019.

ao advento e subsequente popularização de serviços de *streaming*, na esteira de estudos que levam em consideração dados e análises de outros países³³.

Em 2018 o *Center for Technology, Media e Telecommunications* da Deloitte publicou a 12ª edição de seu *Digital Media Trends Survey Report*³⁴. Neste, relata que no ano de 2017 55% das casas norte-americanas possuíam assinaturas de serviços de *streaming*, o que demonstra um relevante crescimento em relação aos 10% observados em 2009. 41% dos consumidores ingleses em 2018 assina alguma destas plataformas, e 44% da população alemã os utiliza ao menos uma vez por semana³⁵. O estudo se aprofunda também na tendência do uso de *video streaming* por jovens das denominadas Geração Z e *Millenials* e nos motivos pelos quais americanos estão assinando cada vez menos serviços de TV paga (fenômeno denominado de “*cord cutting*”).

Fig. 1 – Average weekly video content consumption (in hours)

Among Total Consumers



Fonte: **Deloitte**. The future of the TV and video landscape by 2030. P. 04. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Technology-Media-Telecommunications/de-future-tv-and-video.pdf>.

³³ Destacam-se os seguinte estudos: **Marketing Charts**: More People Under 45 Watch Streaming/Downloaded Video Weekly Than Traditional TV - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-82012> . Acesso em: 11/12/2019; **Marketing Charts**: Streaming Video Popularity Jumps Among Gen Xers - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-81813> . Acesso em: 12/11/2019.

³⁴ Cf. **Deloitte**. Digital Media Trends Report, 12th edition. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology-media-telecommunications/Digital-Media-Trends-Report.pdf>. Acesso em: 01/11/2019.

³⁵ Cf. **Deloitte**. The future of the TV and video landscape by 2030 . Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Technology-Media-Telecommunications/de-future-tv-and-video.pdf> . Acesso em: 01/11/2019.

O mais recente documento financeiro divulgado pela Netflix aos seus investidores, referente ao terceiro trimestre de 2019³⁶, demonstra uma receita de aproximadamente U\$ 5.2 bilhões de dólares, 31% maior do que o mesmo período em 2018.

Mais relevante torna-se a situação quando, a partir da já supra mencionada série *House of Cards*, verificou-se uma mudança no plano de negócios das grandes companhias de *streaming*: a tendência, desde então, é pela produção de conteúdo próprio por essas companhias, de modo que não mais estão apenas disponibilizando conteúdo de produtoras e sim investindo em produções próprias, feitas especialmente para seus serviços de *streaming*. Este ponto será melhor abordado no item seguinte.

Assim, não é irrazoável afirmar que esta tecnologia vem se apresentando como uma gradual substituta da TV por assinatura, em especial para os consumidores mais jovens. Razões para tal não faltam - destacam-se, contudo, (i) o fato de que cada vez mais pessoas possuem seus próprios aparelhos portáteis com acesso à internet³⁷; (ii) a proliferação de conteúdo original e de qualidade feito especialmente para os serviços de *streaming*³⁸ e; (iii) a ocorrência de que muitos estão reavaliando o custo da TV por assinatura em relação ao do *streaming*, pois o valor mais alto do primeiro torna-se injustificável e o consumidor se sente cada vez menos satisfeito com o custo benefício de sua assinatura³⁹.

Fato é que existe a tendência por um aumento no consumo do *streaming*, seja no Brasil e no mundo, incentivando que muitos substituam progressivamente seus tradicionais serviços de TV por assinatura pela nova e mais barata tecnologia.

³⁶ Carta disponibilizada aos *shareholders*, investidores na companhia aberta NETFLIX. Disponível em: https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/quarterly_reports/2019/q3/FINAL-Q3-19-Shareholder-Letter.pdf. Acesso em:

³⁷ Estima-se que mais de 5 (cinco) bilhões de pessoas tenham acesso à aparelhos de celular portáteis, e que mais da metade deste número se refere à *smartphones*. Dados cf. GSMA. The Mobile Economy 2018 - Disponível em: <https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2018/05/The-Mobile-Economy-2018.pdf>. Acesso em 01/12/2019.

³⁸ Destaca-se o fato de que produções feitas especialmente para serviços de streaming vêm sido largamente reconhecidas nas mais prestigiadas e tradicionais premiações. Veja-se: SUTTON, Kelsey. Streaming Services Dominated the Emmys—in Both Awards and Ads. ADWEEK, 2019. Disponível em <https://www.adweek.com/tv-video/streaming-services-dominated-the-emmys-in-both-awards-and-ads/>. Acesso em: 01/12/2019. E VIANNA, Katiuscia. Oscar 2019: Netflix bate recorde de indicações do streaming. Adoro Cinema, 2019. Disponível em: <http://www.adorocinema.com/noticias/filmes/noticia-145941/>. Acesso em: 01/12/2019.

³⁹ Cf. Deloitte. Digital Media Trends Report, 12th edition. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology-media-telecommunications/Digital-Media-Trends-Report.pdf>. Acesso em: 01/11/2019.

1.3.2. Aspectos técnicos e conceituais da tecnologia do *video streaming*

Além das mudanças práticas na maneira pela qual se obtém o acesso às obras de audiovisual, é essencial entender efetivamente o que é a tecnologia do *streaming*, como ela é utilizada por companhias para a difusão de filmes, séries e outros e quais são suas principais características e diferenças em relação à TV por assinatura.

Para os fins do presente trabalho, será analisado o *streaming* em seu viés de distribuição de vídeo, relacionado com o conceito de serviços/aplicações Over The Top - OTT -.

Inicialmente, muito embora a palavra *streaming* seja cada vez mais frequente no vocabulário da sociedade, é imperativo trazer também o ainda relativamente pouco conhecido conceito de uma aplicação ou de um serviço OTT - Over The Top.

Ricardo Augusto Alves dos Santos⁴⁰ conceitua genericamente como “aplicações OTT as funcionalidades fornecidas aos usuários finais por meio da internet por provedores especializadas”. Alberto Macedo⁴¹ recorre ao conceito elaborado pelo BEREC (Body of European Regulators for Eletronic Communications), qual seja, “um conteúdo, serviço, ou aplicação que é provido para o usuário final da internet pública”.

Percebe-se, inicialmente, que OTT é uma definição extremamente ampla para basicamente qualquer coisa (conteúdo ou serviço) provida por meio da internet pública. Assim, plataformas como Skype, Netflix, Whatsapp, Youtube, entre outros, são serviços (ou aplicações) Over The Top. A grande questão que deve ser aqui destacada a partir desse conceito é a utilização da rede de internet pública como meio para a prestação dos serviços OTT, que são “funcionalidades autônomas e que não se confundem com os serviços de conexão à internet e tampouco com os serviços de comunicações que dão suporte para essa conexão à internet⁴²”.

⁴⁰ SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. in MONTEIRO, Alexandre *et al.* **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 693.

⁴¹ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512.

⁴² SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. in MONTEIRO, Alexandre *et al.* **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 693.

Nota-se, então, que as aplicações OTT utilizam-se da rede pré-existente para a prestação de algum serviço ou disponibilização de algo. Geralmente as companhias responsáveis pelo serviço OTT são focadas na produção do conteúdo veiculado, apenas recorrendo à infraestrutura de rede como pressuposto para sua disponibilização. Alberto Macedo explica que a expressão Over The Top tem suas origens ligadas ao setor de TV via internet, “porque, visualmente, seu decodificador tinha a aparência de uma caixinha que quase sempre ficava em cima dos televisores⁴³”. Conforme visto, o conceito foi devidamente ampliado com o passar do tempo.

André Mendes Moreira⁴⁴ restringe a conceituação aos serviços OTT ligados à telecomunicações, definindo-os como “prestações acessíveis por meio da internet e que, portanto, utilizam-se da rede mantida pelas operadoras de telecomunicação”. Entretanto, o ponto mais relevante abordado pelo autor sobre esse tipo de serviço é: “essas prestações excluem a mediação da operadora de telecomunicação na transação, de forma que o consumidor final contrata diretamente com o fornecedor do serviço”. É a conceituação do uso da internet como plataforma para uma infinidade de novas possibilidades.

Interessante também é a análise deste autor que, já em 2015, antecipou que a popularidade dos serviços de *streaming* e de outros serviços OTT geraria uma “pressão considerável na capacidade de transmissão das redes de telecomunicação, que são sobrecarregadas pelo volume de dados necessário para a correta prestação”. Logo, já previa o professor Mendes Moreira⁴⁵ que a ausência de contrapartidas razoáveis à expansão da demanda por banda traria uma maior onerosidade das empresas operadoras de telecomunicações⁴⁶.

Logo, conforme já mencionado, compreensível que serviços de *video streaming* como Netflix, Hulu, Amazon Prime e outros sejam, inicialmente, conceituados como serviços Over The Top. Dito isto, passa-se a uma análise específica do que é a tecnologia do *streaming*, quais são suas principais características, semelhanças e diferenças em relação aos métodos tradicionais de difusão de vídeo e áudio.

⁴³MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512.

⁴⁴MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 50.

⁴⁵*Ibidem*

⁴⁶A situação torna-se ainda mais complicada para os tradicionais operadores de telecomunicações, donos da infraestrutura, pois há uma concorrência por parte das aplicações OTT especialmente em serviços de voz e vídeo, prestados tradicionalmente pelas primeiras.

O professor José Eduardo Soares de Melo⁴⁷ conceitua esta nova tecnologia a partir da ideia de fluxo de mídia, determinando que “(a tecnologia) permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados”.

Desta maneira, o *streaming*, de modo objetivo, permite que o usuário, pelo *browser* (o navegador de acesso à internet), possa ter acesso a uma transmissão ao vivo, o que nada mais é que uma remessa de milhares de partes do arquivo, ou “*data packets*”, sendo enviadas de maneira contínua. Ao receber esse fluxo de “*data packets*”, o *player* no dispositivo (computadores, tablets, smartphones, smart-TVs, etc) interpreta o arquivo e disponibiliza o vídeo e/ou imagem na medida em que eles são recebidos, ao contrário do *download*, que depende do recebimento por completo do arquivo.

O conteúdo é recebido de forma contínua, em fluxo, a partir da funcionalidade do *buffer*⁴⁸, que permite o armazenamento temporário de parte do conteúdo acessado via *streaming* de modo a antecipar seu *download* e garantir uma experiência fluida e sem interrupções. A exibição pelo *player* se inicia, mas o sistema segue coletando *data packets* para reserva, garantindo que mesmo com eventuais atrasos e interrupções no fluxo de conteúdo o assinante possa assistir ao conteúdo de forma contínua e sem atrasos.

Diante do exposto, vê-se que o conteúdo é recebido via internet em *players*. O envio do conteúdo formado por *data packets*, contudo, depende também de redes de fornecimento de conteúdo, conhecidas como CDN (*Content Delivery Network* ou Redes de Entrega de Conteúdo). Este conceito nada mais é que uma plataforma de servidores com alta distribuição pelo território que auxilia a armazenar e transmitir conteúdo minimizando atrasos no carregamento do conteúdo de páginas, reduzindo efetivamente a distância física entre servidor e o usuário⁴⁹.

⁴⁷MELO, José Eduardo Soares. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na modalidade “comunicação” e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 273.

⁴⁸Conceito de *buffering* disponível em Glossário de Marketing Digital IAB Brasil – Disponível em: <https://iabbrasil.com.br/boas-praticas-glossario-iab-brasil-marketing-digital/>. Acesso em: 01/12/2019.

⁴⁹O que é uma CDN? Definição de CDN. Akamai. Disponível em: <https://www.akamai.com/br/pt/cdn/what-is-a-cdn.jsp>. Acesso em: 01/12/2019.

A CDN funciona para companhias de *streaming* a partir de uma cópia do conteúdo original, armazenado no principal *datacenter* físico da companhia - geralmente nos EUA - que é distribuída para diversos servidores ao redor do globo. Desta forma consegue-se fornecer ao usuário vídeos com qualidade 4K e HD.

Isto pois o sistema permite que ao escolher determinada obra audiovisual não se tenha que buscar a transmissão de dados do servidor principal, no qual se encontra o “arquivo original”, e sim possa receber a transmissão dos “*datapackets*” a partir de uma cópia do arquivo disponibilizada no servidor CDN mais próximo de onde o usuário se encontra⁵⁰. Este mecanismo permite a redução da latência⁵¹ - o tempo entre o pedido e a resposta apresentada na tela do dispositivo.

Logo, se um consumidor decide assistir a uma série em seu aplicativo de *streaming*, estando no Brasil, no Estado do Amapá, por exemplo, o pedido para a transmissão de dados não será feito para o servidor principal da empresa e sim para o provedor de acesso mais próximo que tenha uma cópia do arquivo requisitado, que pode inclusive não estar no Estado do Amapá ou sequer no Brasil.

A maioria das empresas utiliza redes já existentes de CDN. A Netflix, contudo, criou a sua própria, chamada de Netflix Open Connect. Conforme dados do *Media Center*⁵² da companhia.

Cerca de 90% de nosso tráfego global é fornecido via conexões diretas entre a Open Connect e os provedores locais que os assinantes usam para acessar a internet. A maior parte dessas conexões acontece localmente no ponto de interconexão regional geograficamente mais próximo à localização do assinante.

(...)

Nós agora possuímos OCAs (Open Connect Appliances) em cerca de mil pontos ao redor do mundo - em metrópoles como Nova York, Paris, Londres, Hong Kong e Tóquio, e também em locais mais remotos ao norte (como Groenlândia e Tromsø, na Noruega) e ao sul (como Puerto Montt, no Chile, e Hobart, na Tasmânia). Os provedores até mesmo instalaram OCAs em Macapá e Manaus (na floresta amazônica). Eles estão presentes em todos os continentes, exceto na Antártica, e em ilhas como a Jamaica, Malta, Guam e

⁵⁰ How Netflix Works With ISPs Around the Globe to Deliver a Great Viewing Experience. **Netflix Media Center**, 2016. Disponível em: <https://media.netflix.com/en/company-blog/how-netflix-works-with-isps-around-the-globe-to-deliver-a-great-viewing-experience> . Acesso em: 01/12/2019.

⁵¹O que é uma CDN? Definição de CDN. **Akamai**. Disponível em: <https://www.akamai.com/br/pt/cdn/what-is-a-cdn.jsp> . Acesso em: 01/12/2019.

⁵²O que é uma CDN? Definição de CDN. **Akamai**. Disponível em: <https://www.akamai.com/br/pt/cdn/what-is-a-cdn.jsp> . Acesso em: 01/12/2019.

Okinawa. Isso significa que a maioria de nossos assinantes está recebendo os bits de imagem e áudio de sua Netflix a partir de um servidor que está dentro, ou diretamente conectado à rede local de seu provedor de acesso



Fonte: Mapa da Netflix Open Connect em Março/2016. Pontos em **verde** são as localizações dos provedores de acesso. Os em **laranja** são os Pontos de Tráfego (círculos dimensionados conforme o volume). **Netflix Media Center**, 2016. Disponível em: <https://media.netflix.com/en/company-blog/how-netflix-works-with-isps-around-the-globe-to-deliver-a-great-viewing-experience>.

Assim, verifica-se que o serviço do streaming é prestado de maneira revolucionária. Embora pareça complexo a um primeiro olhar, pode-se dizer que é apenas diferente. Pouco importa onde está a sede da companhia, se há ou não filial no país do consumidor, bastando o acesso à rede de internet para que se dê a transmissão dos dados. Há, em relação aos tradicionais métodos de TV por assinatura, uma simplificação da infraestrutura necessária para a prestação do serviço, o que permite que seu preço seja atraente para os consumidores.

Imperativo reiterar que as mudanças que vêm sendo verificadas no mundo atual, em especial no modo em que se consome audiovisual e televisão hoje, se dão em razão de um desenvolvimento da rede banda larga no mundo e no aumento não só da abrangência - cada vez mais pessoas têm acesso à internet - como também na qualidade - o volume e a velocidade do tráfego de dados é progressivamente maior.

Após uma breve exposição de como se dá a prestação do serviço de streaming, essencial para o entendimento dos desafios da sua regulação e tributação no Brasil, é relevante trazer algumas nuances quanto aos modelos de negócio que vêm sendo adotados pelas grandes empresas do mercado. A maneira como se organizam os principais players do streaming e os moldes adotados para a prestação do serviço são também fonte de discussões relevantes.

Dentre as ofertas de streaming de filmes e séries existentes hoje no mercado, é possível vislumbrar diferentes modalidades na prestação efetiva do serviço:

Há o streaming “em sentido estrito”, fornecido via Amazon Prime, Netflix etc. Conforme já explicado ao longo deste item, permite assistir filmes e séries por diversos aparelhos sem a necessidade de download do arquivo em que se encontram, se utilizando do fluxo de dados contínuo a partir de um servidor que pode ou não estar no mesmo estado ou país do usuário. Paga-se um valor fixo para ter acesso ao catálogo, modelo denominado de *flat rate*.

O modelo acima descrito também se verifica em serviços que, apesar de receberem a nomenclatura *on demand* e serem prestados por operadoras tradicionais de televisão por assinatura, nada mais são do que verdadeiro *streaming* em sentido estrito. Muito embora a legislação (Lei 12.485/11 e Lei Complementar 157/16) busque separar este serviço das demais prestadoras, em razão do fato de que o acesso é garantido via operadora de televisão por assinatura, o mecanismo é o mesmo, ainda que (muitas vezes) faturado junto da assinatura tradicional de TV paga.

Uma forma efetivamente diferente daquela prestada por companhias como Netflix, Hulu e outras, que também recebe a denominação “*on demand*”, é o aluguel de filmes e séries específicos, mediante um valor determinado, que permanecem disponíveis na televisão por uma quantidade pré-definida de horas.

Assim, diferentes companhias se utilizam da tecnologia do *streaming* para fornecer serviços distintos, com nuances determinantes para como será regulada, tributada e, enfim, internalizada no País. Este ponto faz com que surjam ainda mais questionamentos e desafios, em especial no que tange a tentativa de uma regulamentação única da utilidade do serviço, como se tentou com a Lei 12.485/11, que não leve em conta as distinções existentes e que possam surgir em um futuro próximo.

Por fim, outro ponto que vêm levantando polêmicas diz respeito às mudanças no mercado de *streaming* e os impactos dessas nos planos de negócio -e, conseqüentemente, na forma em que é prestado o serviço no País e no mundo-. O anúncio de que os grandes conglomerados de mídia e entretenimento, como Disney⁵³ e NBCUniversal, vão iniciar serviços

⁵³ Disney lançou em 12/11/19 seu serviço de *streaming*, *Disney+*, atingindo em poucos dias 12 (doze) milhões de assinaturas tendo realizado seu lançamento apenas nos EUA, Canadá e na Holanda. Cf. SPANGLER, Todd. Disney Says Disney Plus Has Over 10 Million Sign-Ups After Launch Day. **Variety**, 2019. Disponível em:

próprios de *streaming*, focados na produção e transmissão de conteúdo próprio e criações originais.

Conforme descrito no capítulo anterior, há, em especial após o sucesso de séries e filmes originais para *streaming*, uma tendência pela alteração do modelo de negócio dos principais *players*, que investem cada vez mais em produção própria de conteúdo em detrimento de investimentos em infraestrutura e divulgação de conteúdo de terceiros. Há, neste movimento, uma nova revolução, focada na produção e divulgação de conteúdo próprio por parte das grandes companhias, que se utilizam de dados e informações obtidas a partir da plataforma para guiar a produção de seus conteúdos⁵⁴.

Esta nova revolução demonstra um já visível aumento no mercado de *streaming* e a quebra da hegemonia da Netflix. Os grupos Disney e NBCUniversal já iniciaram a retirada de seus conteúdos próprios de outras plataformas visando a criação de suas próprias. Compañias já existentes como Amazon Prime Video e Netflix vêm consolidando suas posições como produtoras de conteúdo próprio, tendo a segunda anunciado recentemente sua intenção em dobrar⁵⁵ nos próximos dois anos sua produção de filmes, séries e documentários brasileiros para o catálogo.

Logo, é evidente que o mercado focado na própria plataforma do *streaming* se transformará, adentrando (e revolucionando) o setor de produção audiovisual. Torna-se essencial, deste modo, que a regulação (e principalmente a tributação) desta indústria seja feita de maneira correta, permitindo que as eficiências e os possíveis benefícios trazidos por este mercado bilionário sejam mais bem aproveitados no País.

Neste viés é que se torna possível verificar uma das maiores diferenças do mercado do *streaming* em relação aos tradicionais prestadores de TV por assinatura: companhias como Netflix, Amazon Prime e Hulu, ao contrário das empresas disciplinadas pela Lei 12.485/11, nunca pretenderam abranger as funções de produção, programação, empacotamento e

<https://variety.com/2019/digital/news/disney-says-disney-plus-has-over-10-million-signups-1203403515/>. Acesso em: 01/12/2019.

⁵⁴ GRANT, Kristin Westcott. Netflix's Data-Driven Strategy Strengthens Claim For 'Best Original Content' In 2018. **Forbes**, Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/kristinwestcottgrant/2018/05/28/netflixs-data-driven-strategy-strengthens-lead-for-best-original-content-in-2018/#141e2d173a94>. Acesso em: 01/12/2019.

⁵⁵ STRAZZA, Pedro. Netflix vai aumentar investimento de produções originais brasileiras em seu catálogo. **B9**, 2019. Disponível em: <https://www.b9.com.br/106994/netflix-vai-aumentar-investimento-de-producoes-originais-brasileiras-em-seu-catalogo/>

distribuição. O foco, conforme gradualmente se verifica, vem se consolidando na produção de conteúdo a ser disponibilizado por meio de uma rede pré-existente de banda larga.

Visando aprofundar este ponto, este trabalho passa, então, a analisar como se dá a tributação do tradicional mercado de TV por assinatura em seu viés de Serviço de Acesso Condicionado. Em seguida, serão estudadas as limitações em se aplicar esta moldura tributária preexistente ao *streaming*, visando compreender a efetiva atuação e a resposta dos entes federativos diante desta nova tecnologia, destacando suas principais características e problemas.

2. Os desafios da tributação do *streaming* e da economia digital no Sistema Tributário Brasileiro

2.1 A tributação do serviço de Acesso Condicionado: uma breve análise do ICMS- Comunicação e da CONDECINE-Teles

Após a breve análise sobre a regulação em geral do mercado de TV por assinatura / Serviço de Acesso Condicionado instituída pela Lei 12.475/11, realizada no capítulo anterior, é relevante abordar o viés da tributação do serviço acima, conforme instituído pela lei, pela doutrina e pelo entendimento dos principais tribunais do País.

O art. 155, II da Constituição da República Federativa do Brasil outorgou aos Estados membros da federação a competência para que instituíam e arrecadem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - o ICMS - sobre (i) operações de circulação de mercadoria; (ii) prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e; (iii) prestação do serviço de comunicação.

Destarte, essencial é verificar se o serviço ora denominado de Acesso Condicionado possui os elementos autorizativos da incidência do supracitado imposto de competência do Estado, quais sejam, aqueles que o configuram como serviço de comunicação propriamente dito.

Existem diversos estudos sobre o conceito de comunicação para fins de incidência do ICMS. A maioria, entretanto, concorda ser o ponto inicial de partida para tal análise a Constituição Federal.

A CRFB/88 determina, em seus arts. 21, XI e XII, e 22, IV, que cabe à União Federal regulamentar os serviços de comunicação. Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96 manifesta-se com maior precisão sobre o fato gerador do referido tributo, sem, contudo, definir o termo, indicando apenas os moldes em que a comunicação pode ocorrer:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...) VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Vê-se, então, que a legislação entende como serviço de comunicação para fins de incidência aquele que pressupõe atuação onerosa/remunerada⁵⁶ de um terceiro na prestação de um serviço que efetivamente promova a comunicação. Aires F. Barreto⁵⁷ também manifesta-se nesse sentido ao classificar os serviços de comunicação como “a utilidade material, onerosamente prestada, que, concretamente, implique o tráfego de informações, sinais e mensagem de qualquer natureza ou conteúdo, por quaisquer dos meios tecnológicos para tanto aptos”.

Ainda neste sentido, editou-se a Lei Federal nº 9.572/97, a Lei Geral de Telecomunicações⁵⁸. Quando do advento da TV por assinatura e da Lei do Acesso Condicionado, a doutrina especializada, acompanhada pela jurisprudência, concluiu pela incidência do ICMS-Comunicação na prestação dos serviços denominados de Acesso Condicionado.

A título de exemplo, Alberto Macedo⁵⁹ afirma existir nos serviços de televisão por assinatura disciplinados pela Lei 12.485/11 uma relação jurídica onerosa estabelecida entre o prestador e o assinante do serviço. André Mendes Moreira⁶⁰, em estudo específico sobre o tema, concluiu estarem presentes os elementos autorizativos para a incidência do ICMS-Comunicação nos seguintes termos:

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Rádio Difusão. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 23. São Paulo :Dialética, ago. 1997, p. 60. *apud* MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

⁵⁷ BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 340.

⁵⁸ Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

⁵⁹ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 510.

⁶⁰ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

“O tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio (a mensagem é criada pelas produtoras de programas televisivos, sendo posteriormente transmitida pela empresa de TV por assinatura para o destinatário, viabilizando a relação comunicativa tributável pelo imposto estadual).

(...)

O fato de a programação ser adquirida de terceiro não transmuda a natureza de serviço de comunicação do SeAC. Isso porque, de todo modo, aquela mensagem (programa televisivo) criada pelo terceiro (que pode ser uma outra rede de televisão ou mesmo um anunciante), para ser difundido pelos canais pagos, é, de fato, mensagem de terceiro (e não do prestador do serviço de TV por assinatura, que tão somente disponibiliza o meio - mediante remuneração - para que a mesma chegue aos domicílios de seus assinantes”.

A tributação do serviço de Acesso Condicionado pelo ICMS e não pelo ISS - Imposto Sobre Serviços –, tema que permeia a tributação de novas tecnologias, também foi assunto abordado pela doutrina. Determina o professor Aires F. Barreto que o conceito constitucional de serviços tributáveis desenvolvido para o ISS é aplicável também ao ICMS-Comunicação “se devidamente observada a circunscrição imposta pela locução adjetiva ‘de comunicação’⁶¹.

Logo, ao entender que o serviço de TV por assinatura nada mais é que a prestação onerosa de um serviço de comunicação, dúvidas não restam acerca de sua tributação pelos Estados através do ICMS.

Outro ponto que intersecciona a regulação proposta pela Lei 12.485/11 e a tributação do serviço de Televisão a cabo é a CONDECINE - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional.

Esse tributo se configura como uma CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Eletrônico -. Uma análise de suas principais questões poderia, por si só, ser tema de um novo estudo. No presente, contudo, serão abordadas brevemente suas principais características e a relação que possui com a Lei 12.485/11.

Assim como o ICMS, as Contribuições de intervenção no domínio econômico possuem substrato na CRFB/88, mais especificamente em seu art. 149, *caput*. São espécies de tributos

⁶¹ BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 108.

utilizadas para financiamento e custeio de diversas atividades da União ligadas, de maneira direta ou indireta, ao domínio econômico⁶².

A CONDECINE, mais especificamente, foi instituída inicialmente pela Medida Provisória 2.228-1 de 2001 e foi recepcionada com efeitos de lei em razão do art. 2º da EC 32/01. Seus recursos angariados são direcionados ao bilionário⁶³ Fundo Setorial de Audiovisual - FSA -, que sustenta, dentre outros, o fomento ao conteúdo audiovisual independente do País.

A Contribuição ora debatida possui três principais modalidades⁶⁴. O presente estudo se atentará em específico à CONDECINE mais recente, denominada “Teles”, estabelecida pela Lei 12.485/11 e que deve ser paga “pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações que prestam serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais⁶⁵”. A ANCINE, na função de gestora do FSA, é quem deve realizar a cobrança do tributo.

Esse “tipo” de CONDECINE - Teles é intimamente ligado à obrigação imposta pela lei do SeAC da cota de tela: tendo em vista a determinação imposta pela legislação de que uma parte do conteúdo veiculado pelas prestadoras de TV por assinatura seja brasileiro, e, em alguns casos, de origem “independente”, pensou-se em um mecanismo para incentivar a produção desse conteúdo que ocupará a cota a ele restrita.

Vê-se, então, que essa modalidade de CONDECINE visa a obtenção de recursos que financiem esse conteúdo nacional e independente. Utilizou-se, neste caso, um valor que já era pago, reduzindo as taxas pagas ao FISTEL - Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - e realocando-o à obrigação do CONDECINE Teles⁶⁶. Essa contribuição deve ser paga em valor fixo anualmente e envolve, assim como o ICMS, valores de relevante monta - vide o tamanho quase bilionário alcançado pelo Fundo Setorial de Audiovisual -.

Além do ICMS-Comunicação e da CONDECINE-Teles, são diversas as obrigações, tributárias ou não, submetidas às prestadoras de serviços de Acesso Condicionado. Cabe citar

⁶²PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 120.

⁶³ Cf. ANCINE – Agência Nacional do Cinema – **OCA (Observatório Brasileiro do Cinema e do Audiovisual)**. Disponível em: https://oca.ancine.gov.br/sites/default/files/repositorio/pdf/2901_0.pdf. Acesso em: 01/12/2019.

⁶⁴Cf. ANCINE – Agência Nacional do Cinema - **CONDECINE TITULOS, CONDECINE TELES E CONDECINE REMESSA**. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/pt-br/condecine>. Acesso em: 15/11/2019.

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶BIALER, Ana Paula. Palestra organizada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, em 24/08/2018. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/condecine-inovacoes-audiovisual>. Acesso em: 01/12/2019.

os custos para cumprimento das imposições regulatórias dispostas na Lei Geral de Telecomunicações, pagamento de direitos autorais ao ECAD, as obrigações previstas na própria Lei do SeAC e nas instruções normativas da ANATEL, taxas de Instalação, Funcionamento e encargos tributários diversos de PIS, COFINS, FUST e FUNTTEL.

O presente estudo se ateve à análise do ICMS-Comunicação, pela relevância na discussão do serviço, e também da CONDECINE-Teles, pela relação que guarda com a lei regulamentadora do serviço de Acesso Condicionado.

Ainda que a Lei 12.485/11 demonstre uma preocupação em englobar as inevitáveis mudanças que já se verificam no mercado em 2011, o que é louvável, inovando à época por regulamentar o serviço de TV por assinatura não pela tecnologia aplicada e sim pela utilidade que traz ao consumidor, o viés da tributação mostra que a lei do Serviço de Acesso Condicionado não é (nem poderia ser) tão flexível ao englobar as tecnologias que a todo momento surgem no mercado.

2.2 A (im)possibilidade de se regulamentar e tributar novas tecnologias como o *streaming* pela moldura aplicada aos serviços de Acesso Condicionado

2.2.1 Da segurança jurídica na era da Economia Digital

Como já apresentado, a economia digital e os avanços promovidos pelas novas tecnologias são demasiado atraentes, de modo que é inevitável que o seu uso extensivo pela sociedade ocorra anteriormente à devida regulamentação por parte do direito e do poder público.

O mercado de TV por assinatura, como não poderia deixar de ser, não escapa impunemente dos efeitos da economia digital. Após uma discreta entrada no País no início dos anos de 2010, é evidente o exponencial crescimento das grandes companhias de *streaming* no Brasil, que vêm cada vez mais ocupando espaço na vida de brasileiros e brasileiras. Não há dúvidas de que a maneira pela qual se consome audiovisual atualmente sofre profundas alterações.

Entretanto, consoante o exposto por Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco⁶⁷, alguns ramos do Direito adaptam-se de maneira mais fácil às inovações técnicas por gozarem de maior flexibilidade. Exemplo evidente é o de contratos cíveis, que concede liberdade às partes para elaborarem os termos que melhor se adaptem à realidade apresentada.

Corretos estão estes autores ao pontuarem, contudo, que o Direito Tributário é o “primoroso exemplo” de um ramo do Direito que “não goza de igual capacidade adaptativa (...) pela sua orientação eminentemente formal e garantista⁶⁸”. Assim, muito embora as novas tecnologias e a economia digital constituam um ato/fato/evento juridicamente qualificado, com relevância sob o ponto de vista econômico, exteriorizando riqueza e capacidade econômica, isso por si só não basta para que o Estado possa atuar com seu poder tributário.

A atuação do Estado manifesta-se pelo poder de tributar que, desde os primórdios, envolve a tensão entre o caráter impositivo do poder estatal e as liberdades do cidadão⁶⁹. Exatamente por esse motivo é que se constrói um Estado de Direito com respeito às competências tributárias, que, neste viés, encontra-se intimamente ligada à segurança jurídica.

O Direito Tributário brasileiro há anos vem desenvolvendo direitos fundamentais do contribuinte para que, ultimamente, o indivíduo não se torne refém do poder estatal (ora representado em seu viés arrecadatário/ de tributar).

Neste sentido, destaca-se a obra do professor Heleno Taveira Torres⁷⁰, que relaciona a ideia de um Estado Constitucional Tributário, que se sustenta mediante tributos “instituídos nos limites previstos pela Constituição, como meios financeiros para coberturas de custos com a organização do Estado, direitos sociais e todos os fins das suas competências materiais”.

Desenvolve também em seu estudo⁷¹ a relevância da *segurança jurídica material*, a qual busca, a partir do sistema de competências instituído pelo federalismo e das limitações que

⁶⁷ NETO, Carlos Augusto Daniel. BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.p. 322.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. Graduação 2018.2. FGV DIREITO RIO, 2018, p. 80. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2018_2_ok.pdf . Acesso em 01/12/2019.

⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 169.

⁷¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 178

asseguram direitos, em interação com os demais princípios, “construir o *princípio da segurança jurídica* do Sistema Constitucional Tributário e do sistema de direitos e liberdades, que devem ser concretizados na máxima possibilidade (otimização)”.

Logo, visando a concretização do princípio da segurança jurídica, aplicam-se os princípios constitucionalmente previstos da legalidade e da anterioridade. Aliomar Baleeiro cita Ottmar Buhler, afirmando que “segundo a máxima de que nenhuma intervenção se dará sem fundamento legal, a conformidade com a lei e com o pressuposto de fato ‘são manifestações jurídico-tributárias do Estado de Direito’”.

Assim, essencial retomar à Constituição Federal de 1988, que institui primariamente o princípio da legalidade, em seu art. 5o, II, e a legalidade tributária, em seu artigo 150, I, ao ordenamento jurídico brasileiro. Diversos autores⁷² já se debruçaram sobre o tema, de modo que o presente trabalho se restringirá, em razão da dimensão da matéria, a uma breve explicação da relação que a legalidade guarda com a interpretação das normas, com a competência tributária e com o princípio da segurança jurídica.

Inicialmente, cabe mencionar que a legalidade tributária em sua forma constitucionalmente positivada determina que a lei seja o veículo que institui ou majora a cobrança do tributo. A Constituição, primariamente, toma para si grande responsabilidade e preocupação com esse princípio ao descrever, com detalhes, os aspectos da obrigação tributária.

Tal princípio se relaciona com a questão ora abordada, qual seja, a adaptação do direito às novas tecnologias, no sentido de que, por se tratar de área permeada pela legalidade em sentido estrito e pela tipicidade fechada da norma, a maleabilidade da atuação do Estado é extremamente reduzida. Deve se atentar não só à existência de uma materialidade prevista em regra de competência tributária, que determina a qual dos entes federativos cabe instituir lei determinando a cobrança de tributo, como também aos limites constitucionais que a norma instituidora deve respeitar.

Ainda neste viés, Humberto Ávila⁷³, estudioso do tema e da sua relação com a competência tributária, discorre:

⁷² Destaca-se o trabalho de RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança jurídica do contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

⁷³ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidades em Painéis e Placas.

Tanto a CF/88 enfaticamente se preocupa com a limitação do poder por meio da fixação de conceitos que ela própria, no inciso II do artigo 146, reserva à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Sobre os limites da tributação de casos não previstos nas regras de competência da Constituição Federal, cita-se mais uma vez o autor⁷⁴:

A CF/88 atribuiu poder de tributar aos Entes Federados por meio de regras de competência. Essas regras referem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras, e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem os conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou expressamente sobre o tema ao asseverar que o intérprete ‘...não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis’.

Desta forma, o poder de tributar não só deve se pautar na subsunção clara do fato ocorrido na realidade ao teor da norma como também necessita verificar se a materialidade está prevista em ato normativo válido, criado a partir de ente constitucionalmente competente e com a devida anterioridade instituída.

Destaca-se, além disso, a questão das competências tributárias constitucionalmente previstas, as quais, em última instância, envolvem os entes da federação brasileira e os limites de seus exercícios. Isto porque, ao se depararem com uma nova tecnologia, estados, municípios e a União podem, conforme brevemente explicado por Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco⁷⁵, adentrar a esfera do conflito de competência intrafederativo quando diante da indecisão quanto à subsunção ou não de determinada tecnologia a conceitos como serviço, mercadoria, comunicação etc.

Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 143. São Paulo: Oliveira Rocha. 2007, p. 143.

⁷⁴AVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264. *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

⁷⁵NETO, Carlos Augusto Daniel. BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.p. 325.

2.2.2 Das limitações à interpretação da legislação tributária *in casu*

As discussões empreendidas no âmbito da tributação do Serviço de Acesso Condicionado não podem ser simplesmente transferidas e replicadas às novas tecnologias como a do *streaming*. Os limites à interpretação da legislação tributária são, conforme já mencionado, balizados pelas regras constitucionais e pela utilização, em último caso, de lei complementar para resolução de conflitos entre entes da federação.

Tal constatação, entretanto, clarifica o atual impasse vivido pelo Estado brasileiro e pelas companhias da denominada economia digital. Enquanto empresas como Netflix e suas semelhantes manifestam-se por uma tributação simples e igual para os concorrentes⁷⁶, visando a devida regulamentação e internalização de seus negócios no País, o Estado, em seu viés arrecadatório, necessita da justa tributação deste mercado que movimenta milhões.

Mesmo diante do exposto acima, a adaptação de normas e institutos já existentes para situações imprevistas decorrentes de novas tecnologias é a “primeira” resposta dos entes estatais. Como bem colocado por Maurício Barros⁷⁷, a competência tributária dada a estados, municípios e a União não pode permanecer “congelada pelas concepções existentes em 1988, pois, do contrário, ter-se-ia um sistema tributário nacional disfuncional para o futuro”.

Assim, busca-se, desde então, um equilíbrio entre a evolução da legislação tributária pré-existente visando atingir a realidade atual e os já citados princípios da legalidade. Mauricio de Barros⁷⁸ advoga pela “atualização semântica de regras de competência (tanto positiva quanto negativa - imunidades) sempre que o enquadramento de novas realidades no texto constitucional seja fruto da mera evolução conceitual, sem que haja ruptura total com os termos empregados pelo texto constitucional”.

⁷⁶HASTINGS, Reed. Palestra realizada em 07.02.17: “Em geral nós pagamos todos os impostos referentes ao país quando é necessário. Nós somos uma entidade local, pagando impostos, aqui no Brasil, desde o começo, há cinco anos. Então desde que as regras sejam aplicadas igualmente em todos, nós, nossos concorrentes, então cabe aos brasileiros e ao governo decidir quais impostos devem ser cobrados e nós apenas seguimos as leis”. VAL, Marina. CEO da Netflix comenta sobre impostos, limites da internet e séries nacionais. **Jovem Nerd**. Disponível em: <https://jovemnerd.com.br/nerdbunker/ceo-da-netflix-comenta-sobre-impostos-limites-da-internet-e-series-nacionais/>. Acesso em 01/12/2019.

⁷⁷BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.p. 364.

⁷⁸*Ibidem*.

Relevante colocar que além da interpretação das normas já existentes há alternativas que passam pela ausência de regulação e tributação destes novos mercados até a criação e desenvolvimento de sistemas e tributos inéditos, pensados para adaptarem-se às crescentes mudanças, sem gerar as complicações vislumbradas atualmente, além de garantir um regime fiscal justo para este novo conjunto de empresas do mundo digital.

Conforme o exposto acima, é complexa a utilização da moldura jurídico-tributária-regulatória imposta aos serviços de Acesso Condicionado pelos serviços de *streaming* e aplicações OTT. Não só pelas limitações teóricas mas também por características da tecnologia *per se*. Ricardo Augusto Alves dos Santos⁷⁹ argumenta que prestadoras de SeAC “diferentemente dos provedores de aplicações OTT, disponibilizam o ambiente de comunicação, ou seja, todos os meios físicos, eletrônicos e digitais necessários à transmissão do conteúdo audiovisual aos seus assinantes”.

Embora a utilidade seja extremamente semelhante, qual seja, a disponibilização de obras audiovisuais, tendo sido inclusive abordado por este trabalho os indícios da substituição gradual de uma tecnologia pela outra, fato é que existem distinções importantes que impõe tratamentos diferenciados para cada. Conforme analisado neste trabalho e também apontado por Ricardo Augusto Alves dos Santos⁸⁰, as tradicionais prestadoras de serviço de acesso condicionado fornecem o conteúdo E disponibilizam os meios, aparatos e redes - eletrônicos ou digitais - indispensáveis para a efetivação da comunicação, o que não se verifica nas aplicações OTT como o *streaming*. Esta, mais focada na produção de conteúdo, se utiliza de redes e infraestrutura preexistente para a prestação do serviço.

Logo, a capacidade tributária que apresentam é diversa, fazendo com que, desde já, se questione a tributação dos serviços de *streaming* pelo tributo que marca essencialmente os serviços de Acesso Condicionado, o ICMS-Comunicação. A cobrança do CONDECINE de serviços de *streaming*, por sua vez, já vem sendo estudada pela ANCINE⁸¹, contudo, a partir da

⁷⁹SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. in MONTEIRO, Alexandre *et al.* **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 704.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹Cf. **Ancine**. Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda - Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf>. Acesso em 01/12/2019.

criação de uma nova modalidade da CIDE, específica para a nova tecnologia. Esses pontos, contudo, serão aprofundados no próximo tópico.

Deste modo, a partir do apresentado até então, relacionando a análise da natureza técnica do *streaming* e dos serviços OTT com as discussões empreendidas acima, será objeto de estudo a resposta tributária dada por parte do Estado brasileiro - conceito este que engloba união, estados e municípios - perante a entrada dos principais *players* do mercado de *streaming* no país, e quais são os reflexos dessas escolhas segundo a doutrina atual.

2.3 O *streaming* na moldura do Sistema Tributário Nacional

2.3.1 - A Lei Complementar 157/16 - A tributação do *streaming* pelo ISS

A necessidade de que o Estado cobre tributos de seus cidadãos, visando o funcionamento da máquina pública e de suas instituições, é quase que inerente à sua própria existência. No Brasil, tendo em vista o pacto de 1988 e a decisão por um Estado (dividido em seus diversos entes federativos) garantidor de direitos fundamentais como saúde e educação pública de qualidade, é compreensível a existência (e a necessidade) de uma carga tributária relativamente alta.

Entes tributantes em todo o mundo permanecem atentos à nova economia digital, especialmente tendo em vista o valor que movimentam anualmente. As tendências no mercado de entretenimento demonstradas no capítulo anterior fizeram com que muitos países encarem o *streaming* como verdadeira “mina de ouro fiscal”⁸². O Brasil, em plena crise financeira, não age diferente, tendo iniciado seus movimentos para cobrança de tributos destas empresas ainda em 2016⁸³.

Verifica-se, inicialmente, que o fato da relação de consumo se dar exclusivamente no ambiente virtual impõe um grande desafio à tributação no Brasil. Concomitantemente aos

⁸²QUINTELA, Guilherme Camargos ; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

⁸³ Senado aprova reforma do ISS. **Senado Notícias**, 2016. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/14/senado-aprova-reforma-do-iss>. Acesso em: 01/12/2019/.

incipientes estudos da doutrina brasileira sobre a natureza jurídica-tributária do *streaming*, foi editada no final do ano de 2016 a Lei Complementar 157/2016, adiantando-se nesse entendimento e trazendo uma primeira solução ao problema da tributação do *streaming*.

A lei alterou a também Lei Complementar 116/03, responsável por listar os serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços. Inicialmente, cabe colocar também que o ISS é tributo de competência municipal, previsto no art. 156, III da Constituição Federal de 1988⁸⁴.

A Constituição Federal se utiliza do termo “serviço” para delimitar a competência dos municípios para exigir o ISS, Imposto sobre Serviços. Complementando o referido dispositivo, o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 dispõe:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Deste modo, o que a Lei Complementar 157 fez foi inserir e alterar diversos itens da lista anexa de serviços - responsável por uniformizar as possibilidades de cobrança do tributo nos diversos municípios do País -. A nova lei buscou não só atualizar alguns conceitos previstos na lista anexa como também incluir os novos serviços da era digital⁸⁵, permitindo a arrecadação de municípios sobre as companhias digitais.

O *streaming* foi incluído nesta legislação no item 1.09, descrito pelo legislador como:

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 simples análise do texto do item 1.09 permite depreender a intenção do legislador em promover uma distinção entre os serviços de *streaming*. Tal consideração se dá principalmente em razão do fato de que tradicionais operadoras de TV por assinatura, reguladas pela Lei 12.485/11, prestam, por vezes, serviços de *streaming*. Se for o caso, a Lei

⁸⁴Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

⁸⁵BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

Complementar, visando a utilização de seu poder de resolver conflitos de competência tributária, deslocou os serviços de *streaming* prestados por operadoras de Serviço de Acesso Condicionado à regulação da Lei 12.485/11. Resta saber se a tributação do *streaming*, ainda que prestado por operadoras de Serviço de Acesso Condicionado, pode ser tributado da mesma forma. Este questionamento será abordado adiante.

Diante da inclusão deste item na Lista Anexa, tornou-se permitido aos Municípios que adotassem esta mudança em suas respectivas legislações municipais, garantindo à administração pública - nas figuras das Secretarias Municipais de Fazenda - que iniciassem a cobrança do ISS sobre serviços de *streaming*. Houve, além disso, a instituição de alíquotas mínimas e máximas (de 2% e 5%, respectivamente, segundo o art. 8º da LC 116/03, alterado pela LC 157/16) que devem incidir sobre as assinaturas.

Municípios como São Paulo⁸⁶, Rio de Janeiro⁸⁷, Fortaleza⁸⁸ e Porto Alegre⁸⁹ iniciaram a cobrança de ISS após rápida aprovação pelas respectivas Câmaras Municipais, especialmente em razão das graves crises fiscais que atingiam os citados entes federativos. Ainda não há, até o momento, pesquisas sobre o efetivo aumento na arrecadação dos municípios que instituíram a cobrança do referido imposto sobre serviços de *streaming*, principalmente em razão do fato de que foi frequentemente acompanhada da diminuição de alíquotas e desonerações de outros setores da informática.

Outro fato interessante a respeito das alterações na legislação do ISS empreendidas pelos municípios é a preocupação com a incidência do imposto mesmo quando a prestação do

⁸⁶O município de São Paulo instituiu o ISS sobre serviços de *streaming* mediante a Lei 16.757/17, alterando a Lei 13.701/03 ao adicionar o tópico 1.09 na lista dos serviços que se caracterizam como fato gerador do referido imposto. A alíquota escolhida foi de 2,9%.

⁸⁷ O município do Rio de Janeiro instituiu o ISS sobre serviços de *streaming* mediante a Lei 6.263/17, alterando a Lei 691/1984 ao adicionar o tópico 1.09 na lista dos serviços que se caracterizam como fato gerador do referido imposto. A alíquota escolhida foi de 2,0%.

⁸⁸O município de Fortaleza instituiu o ISS sobre serviços de *streaming* mediante a Lei Complementar 52/2017, alterando a Lei Complementar 159/2013 ao adicionar o tópico 1.09 na lista dos serviços que se caracterizam como fato gerador do referido imposto. A alíquota escolhida foi de 5,0%.

⁸⁹ O município de Porto Alegre instituiu o ISS sobre serviços de *streaming* mediante a Lei Complementar 809/16, alterando a Lei Complementar 306/93 ao adicionar o tópico 1.09 na lista dos serviços que se caracterizam como fato gerador do referido imposto. A alíquota escolhida foi de 2,0%.

serviço é proveniente ou iniciada no exterior, de modo que o imposto será devido efetivamente no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.

A alteração via Lei Complementar 157/16 parte do pressuposto de que embora a utilidade seja extremamente semelhante, não é possível estender a moldura jurídico-tributária dos serviços de Acesso Condicionado ao *streaming*. Isto porque, conforme já dito, existem diversas limitações à interpretação extensiva no direito tributário e também em razão de diferenças cruciais na prestação do serviço, como o fato de que o SeAC fornece também a infraestrutura e os meios de rede, enquanto o *streaming* foca na produção de conteúdo e se utiliza da rede preexistente para fazer chegar seu serviço ao consumidor.

Além disso, o ICMS-Comunicação, tributo que grava os serviços de Acesso Condicionado, pressupõe, nas palavras de Ricardo Augusto Alves dos Santos, “(i) a relação comunicativa entre, no mínimo, duas pessoas, em que haja a transmissão e a recepção da mensagem; e (ii) a prestação de serviços, a título oneroso, por terceiro, que disponibiliza os meios físicos, eletrônicos, digitais etc (ou seja, o canal de comunicação) necessários ao envio e à entrega da mensagem, possibilitando o contato entre o emissor e o receptor do conteúdo transmitido”. Conclui, assim, o autor, de que o serviço de comunicação tributável pelo ICMS-Comunicação somente é prestado por quem também fornece os meios e os canais indispensáveis à transmissão da mensagem.

Sabe-se, contudo, que o *streaming* é inicialmente uma aplicação OTT, que apenas se utiliza (e depende) do ambiente de comunicação já existente. Ao assinar um serviço como Netflix, Disney+ ou Amazon Prime, o consumidor está ciente de que para ter acesso às utilidades por eles fornecidas deve possuir um plano de internet, além de um dispositivo que permita acessá-la.

Tendo em vista, então, que está sujeito ao ICMS-Comunicação quem fornece o ambiente de comunicação. Evidente, desta forma, que a construção doutrinária e jurisprudencial que permeia a incidência do ICMS-Comunicação não permitiria a sua cobrança perante serviços de *streaming*, notadamente aplicações OTT. Porém, há no Brasil um sistema federativo extremamente complexo e próprio, cuja análise aprofundada já fora tema de diversos trabalhos.

O presente estudo não irá se aprofundar nesta seara, mas em se tratando de tributação no País é inevitável abordarmos alguns pontos.

O Princípio Federativo no Brasil pressupõe um mecanismo de competências tributárias para cada ente que permita a sua efetiva autonomia. Ocorre que o sistema tributário nacional, desenhado da forma como é, cria um ambiente propício para o fenômeno denominado de Guerra Fiscal, especialmente entre Estados e Municípios, em razão das semelhanças quanto a hipótese de incidência dos seus respectivos tributos ICMS e ISS. Em diversos casos os referidos tributos vêm sendo exigidos sobre os mesmos serviços, provocando um ambiente de insegurança jurídica e “ilegítima superposição contributiva”, nas palavras de André Mendes Moreira⁹⁰.

Tal situação, verificada frequentemente na realidade da administração tributária, se acentua quando se trata de novas tecnologias. Muito frequentemente esses novos serviços posicionam-se no limiar entre os fatos geradores dos tributos municipal e estadual, ensejando uma bitributação. As disputas em matéria de competência para instituir o tributo e alcançar a chamada “mina de ouro fiscal” da economia digital se verifica no caso do *streaming*, em mais uma demonstração da realidade de guerra fiscal que assola o País.

2.3.2 - A Inconstitucionalidade da Convênio ICMS n. 106/2017.

Após a edição da referida Lei Complementar 157/16, os Estados da Federação, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituíram em 2017 o Convênio ICMS n. 106. Neste, Estados da Federação visavam determinar a incidência do ICMS sobre operações com bens digitais, assegurando a arrecadação no âmbito das operações de “circulação de mercadorias” no âmbito digital.

Contudo, são flagrantes as diversas inconstitucionalidades verificadas no referido Convênio. Desde violações ao pacto federativo, por usurpação de competência, em ofensa aos art. 146, I e III, alínea a, e ao art. 155, p. 2o, inciso XII, alíneas a e d, da Constituição Federal, até a instituição da bitributação. As ofensas propagadas pelo Convênio são diversas e exprimem a realidade de guerra fiscal do País. Contra o referido texto já foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958 perante o Supremo Tribunal Federal, elaborada pela

⁹⁰ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BRASSCOM - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação e pendente de julgamento.

Quanto ao tema, diante do presente trabalho, cabe destacar que o Convênio ICMS n. 106 dispõe sobre a incidência do ICMS nos seguintes termos:

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Evidente, deste modo, a intenção do texto em abarcar operações de *streaming* na incidência do imposto estadual. Tenta-se afirmar que a disponibilização de áudio e vídeo por serviços de *streaming* representaria aquisição de bens, hipótese sujeita ao ICMS. Tal situação cria um ambiente de insegurança jurídica e bitributação, visto que as operações dispostas na Cláusula terceira e em outras do Convênio já haviam sido contempladas na competência municipal, via Lei Complementar 157.

Alberto Macedo⁹¹, em estudo sobre a tributação da economia digital, analisa os modelos de negócio e os termos contratuais dos serviços de *streaming*. Elenca que podem existir as seguintes formas de remuneração para essas companhias: (i) por assinatura (*subscription vídeo on demand* – SVoD), no qual o prestador cobra “um valor fixo e periódico do usuário, independentemente da quantidade de acessos que este fizer ao conteúdo do catálogo”; (ii) diferentemente há o modelo transacional, no qual o usuário “paga pela fruição de um conteúdo específico por tempo limitado ou ilimitado”.

Contudo, há que se divergir do autor e indicar que o segundo modelo analisado não se trata de *streaming*. Porém, também não se adequa ao conceito de venda de conteúdo. A “compra” de filmes ou séries em plataformas é, na verdade, um licenciamento (perpétuo ou por

⁹¹ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512. p. 516

determinado período de tempo), cuja fruição do conteúdo normalmente se restringe à plataforma responsável pela “transação”.

Conforme já mencionado, conflitos entre o ISS e o ICMS são comuns, principalmente diante de novas tecnologias. Luciano Garcia Miguel, em estudo específico sobre o tema⁹², corretamente afirma que “as bases do sistema tributário foram concebidas no contexto de uma ordem econômica que foi profundamente alterada (...) e se já havia grande dificuldade em dirimir conflitos de incidência entre ICMS e o ISS no ‘mundo real’, o ‘mundo virtual’ trouxe problemas ainda mais complexos para serem solucionados”.

Diversos são os autores que já abordaram este tema. Contudo, nesta discussão, o presente trabalho irá se atentar à essencial utilização da Lei Complementar Tributária, prevista no art. 146 da Constituição Federal, para dirimir e regular normas aplicáveis a Estados e Municípios.

Alberto Macedo⁹³ analisa esta função recorrendo aos conceitos de *Federalismo Cooperativo*⁹⁴, elaborado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, e *Federalismo Integrativo*⁹⁵, de autoria de Misabel Abreu Machado Derzi, para combater a existência de conflitos de competência no âmbito tributário, de forma que a autonomia de cada ente fosse, ainda assim, mantida. Para o autor, “a lei complementar trabalhar como definidora da fronteira conceitual entre serviço de qualquer natureza e serviço de comunicação (...) é fundamental para a garantia

⁹²MIGUEL, Luciano Garcia. As alterações tecnológicas na internet e os conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS in MOREIRA, Andre Mendes. **O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 765.

⁹³MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512. p. 516

⁹⁴“Prevalece a colaboração dos entes federativos, conferindo-se menor força à separação e independência recíproca entre eles, com a principal finalidade de uniformizar as normas gerais, que ele define como toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade da Federação, seja porque é comum (na medida em que todos os entes têm o mesmo interesse) seja porque envolve conceituações que, acaso particularizadas num âmbito autônomo, acarretariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional”.- MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 517.

⁹⁵“O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o país em verdadeira unidade política” -BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p. 43. *Apud* MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512. p. 518.

do Pacto Federativo e segurança jurídica do sistema na medida em que as realidades da vida, quando se fala nessas duas materialidades, não apresentam limites tão precisos entre si”.

Deste modo, em consideração ao exposto acima, argumenta-se pelo respeito a atuação via Lei Complementar quando da inclusão de serviços de *streaming* na lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS. Entretanto, a suposta “solução” apresentada não resolve por inteiro o ambiente complexo e de insegurança trazido pelo sistema tributário vigente.

A tendência é que as tecnologias se tornem cada vez mais complexas, em especial em relação aos serviços, de modo que a utilização da Lei Complementar para cobertura de zonas de penumbra da lei tributária sempre causará polêmicas e incertezas, não impedindo a judicialização e a atuação ilegal da Administração Fazendária do ente em necessidade de arrecadar.

No caso da Lei Complementar 157/16, muito embora ela seja defendida por autores como Alberto Macedo, Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues como a melhor maneira para se definir a tributação do *streaming* perante o sistema tributário atual, dirimindo a guerra fiscal e a incerteza, atuando dentro dos limites constitucionais de interpretação evolutiva da norma de cobrança do ISS, é inevitável colocar que respeitáveis estudiosos do tema argumentam pela inconstitucionalidade da Lei Complementar 157/16, por razões que se passa a expor.

2.3.3 - Críticas à Lei Complementar 157/16

Ainda que se admita o uso da Lei Complementar como mecanismo de interpretação evolutiva de conceitos abertos e/ou não mais aplicáveis à realidade que se impõe, é imprescindível que esta respeite as balizas e a legalidade imposta pela Lei Maior.

Quanto ao tema, destaco, inicialmente, análise de Paulo Ayres Barreto em nota de atualização do clássico “ISS na Constituição e na Lei”, de Aires F. Barreto: o autor afirma que alguns novos itens elaborados pela lei complementar em epígrafe “despertam dúvidas

particularmente importantes quanto à sua validade em face do ordenamento jurídico brasileiro⁹⁶”.

A argumentação empreendida por Paulo Ayres Barreto é a de que as obras de audiovisual abarcadas pelo novo item 1.09 ora analisado “reputam-se bens imateriais sujeitos à proteção da Lei 9.610/98, que trata sobre direitos autorais”. Deste modo, o que ocorreria a partir de serviços de *streaming* seria uma cessão de direitos de uso, uma verdadeira obrigação de dar, uma locação⁹⁷.

Neste sentido, muito embora o legislador complementar possua liberdade para atualizar os conceitos dispostos na Lista Anexa de Serviços, sob pena de se tornarem letra morta, ainda deve-se respeitar os preceitos dispostos na Constituição Federal referentes às hipóteses de incidência do tributo. Logo, seria essencial que qualquer item adicionado à Lista Anexa fosse efetivamente um serviço, no sentido jurídico dado à palavra. Deste modo, para melhor entender a discussão ora empreendida, é essencial repassar alguns conceitos.

A discussão a respeito do significado de serviço tributável já foi abordada extensivamente pela doutrina e pela jurisprudência. Aires F. Barreto argumenta que, para o ordenamento jurídico brasileiro, serviços pressuporiam sempre a existência de uma obrigação de fazer, um “esforço humano prestado a outrem, em caráter negocial, sob regime de direito privado⁹⁸”. Dimária Meirelles alega que serviço implica uma prestação e não sua produção, pois serviço seria “trabalho em processo, e não o resultado da ação do trabalho⁹⁹”. Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰ conclui, enfim, que “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe”.

Obrigações de dar, por sua vez, seriam a entrega da coisa, a transferência da propriedade, a cessão da posse. Autores como Paulo Ayres Barreto e também André Mendes

⁹⁶BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

⁹⁷QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

⁹⁸BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 90.

⁹⁹MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo, v. 26, n. 1, p. 119-136. *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

¹⁰⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo : Noeses, p. 775.

Moreira¹⁰¹ entendem que o fornecimento de conteúdo via *streaming*, quando não prestado por operadoras do então denominado serviço de Acesso Condicionado, conteúdo este entendido como bens imateriais sujeitos à lei dos direitos autorais, não configuraria a prestação de um serviço. Tal argumentação se dá pois esta pressuporia, segundo Mendes Moreira, “uma obrigação de cunho negocial, na qual há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração”.

Tal entendimento foi consagrado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que inclusive sumulou a tese a partir da Súmula Vinculante nº 31¹⁰², pois não se reputa serviço obrigações como a de locação, que implicam verdadeira obrigação de dar, e não de fazer.

Deste modo, parte da doutrina liderada por Paulo Ayres Barreto e André Mendes Moreira reputa inconstitucional a tentativa de incidência do ISS via Lei Complementar 157 aos serviços de *streaming*. A tese defendida é a de que o serviço de *streaming* nada mais seria do que uma cessão, um fornecimento de conteúdo - ainda que acessível mediante rede disponibilizada por operadora prestadora de serviço de comunicação -, verdadeira obrigação de dar, que não constitui serviço em seu conceito tributável. Logo, segundo esta linha argumentativa, impossível seria sua tributação via ISS, posto que não é serviço, e muito menos pelo ICMS.

Contudo, há um equívoco não na análise conceitual empreendida por consagrados doutrinadores e sim na subsunção ao fato: após a análise empreendida no capítulo anterior, vê-se que o *streaming* não é uma mera cessão de direitos de uso de obras audiovisuais. Guilherme Camargo Quintelas e Samille Rodrigues Sergio corretamente apontam este erro de parte da doutrina:

A tecnologia streaming pode ser juridicamente conceituada como um fluxo de mídia, que permite o acesso instantâneo a conteúdos digitais sem transmitir posse ou propriedade (...) Claramente, é possível observar que na relação entre os contratantes da tecnologia e a contratada há esforço humano envolvido e a confecção prévia da coisa, visto que as empresas investem em marketing, na infraestrutura de armazenamento de dados, na contratação de empregados especializados para desenvolver e atualizar tecnologias, programar e criar os conteúdos, administrar e organizar as páginas virtuais, realizar pesquisas sobre o mercado consumidor, armazenar os vídeos em

¹⁰¹MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

¹⁰² Súmula Vinculante nº 31/STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

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

Alegar que o serviço de streaming seria mera cessão de direito de uso é, com a devida vênia, erro que demonstra desconhecimento das particularidades do funcionamento desta tecnologia. Ainda que se possa dizer que todas as atividades econômicas e empreendimentos envolvam, ultimamente, o esforço humano, o direito tributário o utiliza quando ele é imprescindível para a prestação da obrigação principal.

A discussão a respeito do “esforço humano” para o “fazer” que caracteriza o serviço é antiga. É evidente, conforme demonstrado neste presente trabalho - e ressaltado acima pelos autores-, que a tecnologia ora debatida envolve sim um contínuo trabalho com prestação humana contínua na própria atividade do *streaming* (concomitantemente com a efetuada pelas prestadoras de serviço de comunicação, que fornecem o ambiente e a rede banda larga também essencial para o serviço).

Este trabalho concorda com a linha argumentativa de que, para o caso concreto demonstrado, mediante a moldura constitucional imposta pelo sistema tributário atual, deve incidir o ISS na tecnologia de *streaming*, visto que a Lei Complementar 157 atuou dentro da zona de interpretação a ela fornecida, por regras constitucionais de competência, evoluindo conceitos preexistentes para a realidade atual. Entretanto, fato é que a situação permanece gerando discussões e insegurança jurídica para estas companhias.

2.3.4 – Discussões sobre uma nova CONDECINE

Conforme já abordado no presente trabalho, a CONDECINE, em sua modalidade Teles, é mais um tributo que incide sobre a prestação de TV por assinatura, nos termos da Lei 12.485/11. Deste modo, com o advento do *streaming*, tecnologia que vem substituindo gradualmente a tradicional TV paga, razoável (e até mesmo esperado) que a ANCINE, responsável pelo recolhimento da Contribuição, tenha iniciado seus movimentos para a devida regulação do serviço.

Dentre os estudos empreendidos pela Agência destaca-se o “Relatório da Consulta Pública realizada a partir da Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação do serviço denominado como

Comunicação Audiovisual sob Demanda¹⁰³”. Neste, é possível verificar a contribuição das principais sociedades atuantes no emergente mercado e a reação da Agência sobre os temas levantados.

Muito embora a discussão aborde diversos pontos sobre a internalização da tecnologia no Brasil, como eventual necessidade de cota de tela e investimento mínimo em produções nacionais, o presente trabalho focará na questão da CONDECINE e sua efetiva incidência sobre o mercado do *streaming*. Sobre a Contribuição e sua aplicação nos serviços de *streaming*, veja-se o que diz a ANCINE¹⁰⁴:

Existe certo consenso entre as contribuições apresentadas de que o modelo de tributação por título, com reincidência do tributo a cada 5 (cinco) anos, atualmente em vigor por força da Medida Provisória nº. 2.228-1/01, não é viável para a comunicação audiovisual sob demanda em razão da natureza do negócio, qual seja, a oferta de catálogos com número de títulos virtualmente incontável. O que torna o vídeo sob demanda atraente ao consumidor é exatamente a possibilidade de fruição de amplo catálogo, algo que pode ser inibido pelo atual regime tributário em vigor.

Assim, se faz presente mais uma vez a incompatibilidade dos tributos previamente pensados à realidade da economia atual. Ainda que a legislação da MP 2.228-1 tenha incluído em seu fato gerador a “exibição de título ou capítulo de obra cinematográfica destinada a - outros mercados-¹⁰⁵”, visando, nas palavras da própria Agência, “instituir a tributação para todo o mercado audiovisual de forma genérica¹⁰⁶”, fato é que existem diversos desafios à aplicação da CONDECINE preexistente sobre o mercado atual. Explica-se.

¹⁰³ANCINE - Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda. Disponível em:

https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf. Acesso em 01/12/2019.

¹⁰⁴ ANCINE - Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda. Disponível em:

https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf. Acesso em 01/12/2019. p. 17.

¹⁰⁵“Art. 33. A CONDECINE será devida para cada segmento de mercado, por: I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado: a) salas de exibição; b) vídeo doméstico, em qualquer suporte; c) serviço de radiodifusão de sons e imagens; d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; e) **outros mercados, conforme anexo.** II - título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento dos mercados previstos nas alíneas “a” a “e” do inciso I a que se destinar; (...)”

¹⁰⁶ANCINE. Análise de Impacto Regulatório - Relatório de Análise de Impacto 001/2019/ANCINE/SAM/CAN Agosto/2019. Disponível em: https://ancine.gov.br/sites/default/files/AIR_VoD_versao_final_PUBLICA_12.08.2019-editado-p%C3%A1ginas-exclu%C3%ADdas-mesclado-p%C3%A1ginas-exclu%C3%ADdas.pdf Acesso em 01/12/2019. p. 53.

Compreende a Agência que, segundo a legislação atual, a CONDECINE seria aplicável aos serviços de *streaming* em sua modalidade Título, ao contrário do que ocorre nos Serviços de Acesso Condicionado, nos quais incide a CONDECINE Teles. A Título, diferentemente do já exposto em relação à Teles, é devida a cada cinco anos para obras não publicitárias e o seu valor é calculado a partir da obra¹⁰⁷.

Contudo, a própria ANCINE se manifestou em relação às evidentes dificuldades operacionais que praticamente impossibilitam¹⁰⁸ a cobrança da CIDE em epígrafe nos moldes atuais. O modelo tradicionalmente concebido pela Agência para cobrança do tributo se dá a partir do registro prévio da obra - e pagamento do valor - pelo sistema da Agência.

Neste caso, pode-se dizer que grandes companhias de *streaming* conseguiriam, de maneira rápida e fácil, fornecer este tipo de informação de maneira mecanizada para um órgão governamental a custos baixos. Contudo, tal mudança iria impor a necessidade de mudanças por parte da Agência, que teria que se adaptar e criar mecanismos – com auxílio da tecnologia – para garantir um cadastro rápido de determinada obra. É possível pensar em mecanismos, a partir de meta dados, que permitiriam esse cruzamento de dados.

Os debates sobre uma possível inovação no âmbito da CIDE ora debatida está ocorrendo atualmente, visando a instituição de um tributo “sob medida”, adaptado às novas realidades impostas pelo *streaming*. Discute-se, dentre outras particularidades do serviço e da atuação da ANCINE sobre o mercado, a melhor maneira de se cobrar a CONDECINE visando atingir os objetivos que levaram a sua criação inicialmente.

Ao caso específico, são debatidas atualmente três principais alternativas para sua cobrança: a primeira, com base na resposta dada pela União Europeia, concretizada pela política das AVMSD – *Audiovisual Media Services Directive*¹⁰⁹ -, defende a vinculação da referida Contribuição à receita bruta das empresas¹¹⁰.

¹⁰⁷ Cf. ANCINE – Agência Nacional do Cinema - **CONDECINE TITULOS, CONDECINE TELES E CONDECINE REMESSA**. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/pt-br/condecine>. Acesso em: 15/11/2019.

¹⁰⁸¹⁰⁸BIALER, Ana Paula. Palestra organizada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, em 24/08/2018. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/condecine-inovacoes-audiovisual>. Acesso em: 01/12/2019.

¹⁰⁹“The EU's Audiovisual Media Services Directive (AVMSD) governs EU-wide coordination of national legislation on all audiovisual media, both traditional TV broadcasts and on-demand services.” – Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/audiovisual-media-services-directive-avmsd> . Acesso em: 20/11/2019.

¹¹⁰ANCINE - Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda.

A segunda, denominada de modelo híbrido, endossada pelo Conselho Superior do Cinema, se baseia na ideia de que, conforme informações da Agência, “as empresas que exploram o segmento de Vídeo Sob Demanda podem optar por recolher a CONDECINE de duas formas: sobre o número de obras que compõem o catálogo da empresa no Brasil, a chamada CONDECINE Catálogo; ou na forma de uma taxa única por assinante/transação, chamada de CONDECINE por Assinatura ou CONDECINE Transação¹¹¹”.

O recorte dado pelo presente trabalho à aplicação da CONDECINE aos serviços de *streaming* visa levantar, independentemente dos questionamentos a respeito da efetiva incidência ou não, é o de analisar as questões operacionais do seu recolhimento e fiscalização pela Agência e os debates pela criação de um novo tributo “sob medida”, adaptado a nova realidade da economia digital e do mercado de *streaming*.

Disponível

em:

https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf.

Acesso em 01/12/2019. p. 17.

¹¹¹. Conselho Superior do Cinema aprova modelo híbrido de cobrança de Condecine sobre VoD. **Sala de Imprensa**, 2018. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/pt-br/sala-imprensa/noticias/conselho-superior-do-cinema-aprova-modelo-h-brido-de-cobran-de-condecine>. Acesso em 01/12/2019.

3. Desafios na tributação brasileira da economia digital e o Imposto de Valor Agregado como possível solução

3.1 As diretivas da OCDE e a tributação digital

As tecnologias vêm se aperfeiçoando e o operador do direito precisa estar cada vez mais atento às suas nuances, semelhanças e distinções. Ainda que o presente trabalho argumente pela incidência do ISS e o uso da Lei Complementar tributária como mecanismo para dirimir conflitos de competência e bitributação, as situações vêm se tornando cada vez mais complexas, dinâmicas e gerando longas discussões que não atendem aos anseios de uma sociedade que preza pelo imediatismo.

O caso do *streaming* ora estudado vem demonstrando a insuficiência por parte do Sistema Tributário Nacional em oferecer uma tributação eficiente, justa e segura juridicamente. As novas tecnologias acentuam os problemas existentes, exibindo claros exemplos de guerra fiscal, insegurança jurídica e bitributação. O exemplo da CONDECINE, por sua vez, demonstra que, por vezes, a solução para uma tributação efetiva – que permita uma arrecadação justa ao mesmo tempo que não impede as eficiências de novos mercados disruptivos – pode vir a ser a inovação legislativa.

Porém, é coerente afirmar que a tendência no aumento de tecnologias disruptivas, principalmente no meio da economia digital, se apresenta como desafio mundial debatido desde metade da década. Organizações como a OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - vêm elaborando estudos visando o melhor mecanismo para esta tributação:

Ainda em 2015, dentro do seu relativamente recente projeto BEPS¹¹², a organização publicou seu relatório *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*¹¹³, o

¹¹²BEPS é a sigla para Base Erosion and Profit Shifting. Nada mais é que um conjunto de estudos e diretivas visando evitar a elisão e a evasão fiscal. Nos termos da própria OCDE: “Developed in the context of the OECD/G20 BEPS Project, the 15 actions set out below equip governments with domestic and international rules and instruments to address tax avoidance, ensuring that profits are taxed where economic activities generating the profits are performed and where value is created”. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 01/12.2019.

¹¹³OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 29/11/2019.

qual se destaca por apresentar *key features of the digital economy*, pontos chave da economia digital, que merecem atenção dos Países. Sobre eles, destacam-se, conforme estudiosos da área, “a elevada mobilidade com respeito a intangíveis e usuários; a reduzida relevância das fronteiras geográficas para a celebração de negócios; volatilidade, uma vez que novas tecnologias mudam, rapidamente, a estrutura da economia digital¹¹⁴”.

Entretanto, desde o início dos impactos da globalização e da digitalização da economia, verificados ainda nos anos 1990 em certos países europeus e nos Estados Unidos, a OCDE procura estudar e analisar seus impactos diante da economia. No viés fiscal, defende a OCDE que a tributação do mundo digital e globalizado deve atender a alguns princípios básicos, tendo a Organização apresentado inicialmente condições listadas ainda em 1998, na *Ottawa Taxation Framework Conditions* e reiteradas nos recentes trabalhos publicados pelo *Committee on Fiscal Affairs (CFA)*.

Dentre as recomendações e princípios elaborados em Ottawa¹¹⁵, destacam-se a neutralidade, a eficiência, a certeza e simplicidade das regras tributárias, a efetividade e equidade na tributação e a flexibilidade. Ao ver deste trabalho, o Brasil, conforme se viu no capítulo anterior, acaba por diversas vezes desrespeitar os princípios fiscais listados pela OCDE.

Entre os princípios que levantam especial preocupação no Brasil – e que devem receber atenção com o desenvolvimento da economia digital – destacam-se (i) a eficiência, no sentido de que os custos para o adimplemento das obrigações tributárias e para a administração fiscal estatal sejam minimizados¹¹⁶, permitindo que as eficiências trazidas pelas novas tecnologias não sejam afetadas; (ii) certeza e simplicidade, de modo que o contribuinte saiba quanto, como

¹¹⁴DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 806.

¹¹⁵OECD. Taxation and Eletronic commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD Publishing, 2000, p. 9. *Apud.* DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 808.

¹¹⁶DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 809.

e para quem deve recolher o tributo; (iii) flexibilidade, de maneira que os sistemas tributários consigam se adaptar às mudanças cada vez mais frequentes promovidas pela tecnologia.

O caso do *streaming* no Brasil demonstra a inabilidade do sistema tributário atual em atender aos princípios listados pela OCDE¹¹⁷, especialmente quando se trata da tributação do consumo¹¹⁸, promovendo um ambiente de insegurança jurídica e incerteza, no qual os contribuintes frequentemente incorrem em diversos custos para corretamente adimplir suas obrigações tributárias. O federalismo brasileiro, na maneira como foi pensado, estimula um número extremamente elevado de regras tributárias e incentiva a guerra fiscal. O mecanismo da lei complementar para dirimir conflitos e atualizar normas, embora com boas intenções, conflita com um sistema tributário guiado por princípios como o da legalidade estrita, impedindo sua efetiva flexibilização para novas realidades.

3.2 As propostas de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no Brasil: uma solução aos problemas verificados na tributação atual do *streaming*?

Diante dos desafios atualmente impostos pela tributação da economia digital, seria interessante pensar em mudanças na legislação para que esta se adapte de maneira mais eficiente às novas realidades. O ano de 2019 trouxe ao debate nacional a possibilidade de uma reforma tributária, que há muito vinha sido discutida por juristas. Dentre as propostas, há ao menos 28 (vinte e oito) PECs¹¹⁹ que visam instituir um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) com o intuito de, dentre outros, combater a guerra fiscal e permitir uma tributação da Economia Digital mais simples e eficiente. Segundo estudiosos, “parece que há, finalmente e de modo inédito,

¹¹⁷ Paulo Caliendo, em estudo sobre o tema, faz análise sobre a questão, levantando dados sobre conflitos de competência, a multiplicação de casos difíceis e da judicialização tributária, além da quantidade de Súmulas e entendimentos em repercussão geral sobre tributos elaboradas pelos Tribunais Superiores.- CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 799 – 803.

¹¹⁸ Como se sabe, o Brasil divide sua tributação sobre o consumo em quatro tributos diferentes: PIS/COFINS, ICMS, ISS e IPI, distribuídas pelos entes da federação.

¹¹⁹ FOSSATI, Gustavo. Imposto sobre Valor Agregado (IVA). In: CERDEIRA, Pablo. **Três Décadas de Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro, Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getulio Vargas, 2018. p. 333.

um grau de relativo acordo sobre as bases da reforma (...) o certo é que existem diversas razões para demonstrar a atualidade e a importância da adoção de um IVA moderno no Brasil¹²⁰”.

Em resumo, o IVA incorporaria mercadorias, serviços e indústrias, tributando o valor que agregaria a cada operação. Por este motivo, tem a característica de ser cobrado em todas as fases de produção – característica plurifásica¹²¹. Outra diferença em relação ao modelo brasileiro é o fato de que a cobrança usualmente se dá pelo poder central, federal.

Este estudo não se aprofundará em uma análise específica sobre o IVA e sobre a reforma tributária no País. O foco será na relação dos problemas existentes na tributação do consumo do País, abordada no capítulo anterior para o caso do *streaming*, e nas possíveis soluções trazidas pela substituição dos cinco principais tributos incidentes neste setor por um Imposto de Valor Agregado. Para tal, serão expostas as duas principais propostas de alteração legislativa e suas características.

Independentemente da tramitação legislativa perante o Congresso Nacional destas propostas, será adotado por este estudo a opção metodológica por uma análise das proposições realizadas (i) pelo então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly e (ii) pelo Centro de Cidadania

¹²⁰CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 803.

¹²¹CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 796.

Fiscal – CCIF -, capitaneado por Bernard Appy. Será utilizado, para fins de análise, parte do quadro elaborado por José Luis Ribeiro Brazuna¹²² em relação às premissas dos dois projetos:

PEC Luiz Carlos Hauly	Projeto CCiF
<ul style="list-style-type: none"> • Inspirado no sistema europeu, propõe a concentração da tributação federal em imposto sobre a renda, imposto sobre valor agregado e imposto seletivo sobre determinados bens. • O imposto sobre Bens e Serviços (IBS) estadual, com legislação federal, teria alcance amplo, abrangendo importações a qualquer título, locações e cessões de bens e direitos e demais operações com bens intangíveis e direitos. • Prevê a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS. • ITCMD federal e IPVA estadual, ambos com repasse integral para municípios. • Regras de partilha de arrecadação para manter <i>status</i> atual, pelos próximos cinco anos. • Passado esse período, haverá transição de 10 anos para novo modelo de repartição. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propõe a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) federal, compartilhado com estados e municípios. • Prevê a criação do IBS por uma alíquota inicial de 1%, por cinco anos, em substituição a uma redução de 1% da Cofins. • Aumento progressivo por oito anos e eliminação de guerra fiscal; • Passada essa transição, seriam eliminados o IPI, o PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS. • O IBS teria alíquota única para todas os bens, “cálculo por fora”, e não cumulatividade pelo critério do crédito financeiro. • Transição de 50 anos para redistribuição de arrecadação do IBS entre os estados, DF e municípios.

Fonte – Propostas de Reforma Tributária – Editado – BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .pp. 840-841.

Sendo a questão de conflitos de competência uma dos principais (se não o principal) problema verificado na tributação do *streaming*, conforme visto no capítulo anterior, verificado na questão da incidência do ISS ou ICMS. Vê-se, evidentemente, que a proposta de um imposto único a marcar o consumo, com repasses previstos aos entes da Federação, poderia solucionar

¹²²BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 840.

a questão da guerra fiscal e dos conflitos de competência, promovendo um ambiente de maior segurança jurídica.

José Luis Ribeiro Brazuna menciona¹²³ corretamente que a adoção de um IVA poderia também trazer maior familiaridade dos investidores, especialmente os estrangeiros, tornando o País mais atrativo a investimentos externos. A tributação, por ser unificada no âmbito federal, traria maior simplificação nas regras – pela eliminação de legislações específicas para cada ente - e menos custos para o adimplemento das obrigações.

No que tange a necessidade de uma maior flexibilidade aos conceitos, nos termos do proposto pela OCDE, visando uma melhor adaptação do sistema à constante inovação tecnológica, percebe-se que a proposta do CCiF está baseada na definição de serviços e bens de maneira negativa¹²⁴, ou seja, para fins de incidência é “bem” ou “serviço” tudo aquilo que não possa ser definido de outra forma.

A proposta de Hauly, por sua vez, ao reservar aos estados a tributação do consumo (com legislação federal), elimina a distinção entre serviços e mercadoria. Essa separação, segundo Paulo Caliendo¹²⁵, “entre ‘mercadoria’ e ‘serviço’, em tributos, competências e legislações distintas, definitivamente não combina com a economia digital”.

Entretanto, ainda que propostas de IVAs modernos possam representar soluções a alguns dos desafios impostos pela tributação do *streaming* e da economia digital no sistema tributário atual, não estão isentas de críticas.

Ribeiro Brazuna coloca que os projetos ora analisados pretendem apenas copiar o modelo europeu de IVA sem, contudo, dar a devida atenção aos questionamentos que vêm surgindo em relação à economia digital e sua tributação sob o regime¹²⁶. Everardo Maciel, ex-secretário da Receita, é vocal em suas críticas à implementação do IVA no País e declarou ao Valor Econômico que o Imposto sobre Valor Agregado seria um imposto “ultrapassado” para

¹²³BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 842.

¹²⁴BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. – 840

¹²⁵CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 804

¹²⁶BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 841.

lidar com a economia digital¹²⁷. Em sua opinião, “foi um imposto constituído para tributar cadeias produtivas. Hoje nós temos redes. É um imposto que precisa de sentido de origem e destino. Como estabelecemos isso nessa nova economia?”.

Marcos Cintra, ex-deputado e ex-secretário especial da Receita Federal do Brasil, alega que seria “desastroso¹²⁸” para o País adotar o IVA, se unindo ao grupo dos que defendem que o imposto está ultrapassado para a realidade atual, apresentando como alternativa viável e favorável aos desafios da economia digital a “unificação de vários tributos sobre os pagamentos e recebimentos no ambiente eletrônico do sistema bancário”.

Corroborando os argumentos supracitados, a Comunidade Europeia vem debatendo a criação de um imposto específico incidente sobre determinadas receitas de “atividades digitais”. No início de 2018 foi elaborada a proposta¹²⁹ de um *Digital Service Tax* a incidir sobre receitas mundiais anuais acima de determinados valores (e com parte mínima dessa receita verificada no território da União Europeia).

¹²⁷WATANABE, Marcia. Everardo vê risco de ‘tempestade perfeita’. **Valor Econômico**. São Paulo, 18/09/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/09/18/everardo-ve-risco-de-tempestade-perfeita.ghtml>. Acesso em: 12/11/2019.

¹²⁸ CINTRA, Marcos. IVA será desastroso. Disponível em: <https://www.marcoscintra.org/single-post/2018/10/24/IVA-ser%C3%A1-desastroso>. Acesso em: 01/12/2019.

¹²⁹ EU TAXATION CUSTUMS - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 01/12/2019.

CONCLUSÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso buscou inicialmente demonstrar o processo de inovação disruptiva no mercado de consumo de audiovisual. Foi possível verificar, a partir de estudos, o gradual movimento de substituição do serviço de TV por assinatura por serviços de *video streaming*.

Diante da situação de revolução no mercado de consumo de audiovisual, foram realizadas análises das tecnologias acima apresentadas. Quanto a elas, tornou-se evidente que embora semelhantes, trazendo ao consumidor utilidades relativamente parecidas, as tecnologias utilizadas são distintas nas mais diversas searas. Tendo em vista tais distinções, entendeu-se que a regulação jurídica, em especial a tributária, aplicada ao Serviço de Acesso Condicionado, não condiz com a realidade imposta pelo *vídeo streaming*.

Assim, estudou-se a resposta dada pelos entes tributantes ao *vídeo streaming* no Brasil. A partir de uma análise crítica da legislação aplicável, apoiada na doutrina, foi possível concluir uma grave incompatibilidade entre o ordenamento jurídico tributário brasileiro e a realidade de serviços como o *streaming*, agravando problemas já existentes na administração tributária como a guerra fiscal e a insegurança jurídica.

Em seu terceiro capítulo, o presente trabalho levantou estudos da OCDE realizados em razão dos desafios da tributação da economia digital ao redor do mundo. Estes relatórios determinam diretivas e princípios a serem observados para uma tributação eficiente de novas tecnologias. Concluiu-se, então, tendo em vista a análise específica do caso do *vídeo streaming*, que o modelo brasileiro de tributação viola diversos desses princípios.

Por fim, verificou-se que embora a adoção de um IVA no Brasil possa resolver alguns dos desafios colocados pela tributação do *streaming*, como a guerra fiscal, algumas relevantes questões permanecem. Um IVA pode ser necessário por diversos motivos, resolvendo alguns problemas que assolam a administração tributária brasileira há anos. Ainda que inovador em relação ao ordenamento jurídico pátrio, a dificuldade imposta pela economia digital faz com que sua adoção, nos moldes apresentados, baseado no modelo europeu, possa estar desde já ultrapassada. Deve o País, desta forma, utilizar o IVA como ponto de partida, mantendo-se atento para como países que já o adotam vêm lidando com os desafios da economia digital.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABTA - Associação Brasileira de Televisão por Assinatura -. Associação Brasileira de Televisão por Assinatura. **Dados do setor.** Disponível em: http://www.abta.org.br/dados_do_setor.asp . Acesso em: 01/12/2019.

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações. **TV por Assinatura** – Disponível em: <https://www.ANATEL.gov.br/setorregulado/tv-por-assinatura-outorga> . Acesso em: 01/12/2019.

ANATEL. **TV por assinatura perde 426 mil clientes em 12 meses.** Disponível em: <http://www.ANATEL.gov.br/institucional/noticias-destaque/2108-tv-por-assinatura-perde-426-mil-clientes-em-12-meses> . Acesso em: 01/12/2019.

ANCINE – Agencia Nacional do Cinema - **CONDECINE TITULOS, CONDECINE TELES E CONDECINE REMESSA.** Disponível em: <https://www.ANCINE.gov.br/pt-br/CONDECINE>. Acesso em: 15/11/2019.

ANCINE – Agencia Nacional do Cinema – **OCA (Observatório Brasileiro do Cinema e do Audiovisual).** Disponível em: https://oca.ANCINE.gov.br/sites/default/files/repositorio/pdf/2901_0.pdf. Acesso em: 01/12/2019.

ANCINE – Agência Nacional do Cinema - **CONDECINE TITULOS, CONDECINE TELES E CONDECINE REMESSA.** Disponível em: <https://www.ANCINE.gov.br/pt-br/CONDECINE>. Acesso em: 15/11/2019.

ANCINE - Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda. Disponível em: https://www.ANCINE.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf. Acesso em 01/12/2019.

ANCINE. Análise de Impacto Regulatório - Relatório de Análise de Impacto 001/2019/ANCINE/SAM/CAN Agosto/2019. Disponível em: https://ANCINE.gov.br/sites/default/files/AIR_VoD_versao_final_PUBLICA_12.08.2019-editado-p%C3%A1ginas-exclu%C3%ADdas-mesclado-p%C3%A1ginas-exclu%C3%ADdas.pdf Acesso em 01/12/2019. p. 53.

ANCINE. Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda - Disponível em: <https://www.ANCINE.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3.pdf> . Acesso em 01/12/2019.

Associação Brasileira de Televisão por Assinatura. **Dados do setor.** Disponível em: http://www.abta.org.br/dados_do_setor.asp . Acesso em: 01/12/2019.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de

Publicidades em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 143**. São Paulo: Oliveira Rocha. 2007.

AVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 264. *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **R. Dir. Adm.**, Rio de Janeiro, n. 232, p. 141-176, abr./jun.. 2003, p. 144 *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos ; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

BIALER, Ana Paula. Palestra organizada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, em 24/08/2018. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/CONDECINE-inovacoes-audiovisual>. Acesso em: 01/12/2019.

BOWER, Joseph L; CHRISTENSEN, Clayton M. Disruptive Technologies: Catching the Wave. **Harvard Business Review**. Disponível em: <https://hbr.org/1995/01/disruptive-technologies-catching-the-wave> . Acesso em: 28/11/2019

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo : Noeses.

CINTRA, Marcos. IVA será desastroso. Disponível em: <https://www.marcoscintra.org/single-post/2018/10/24/IVA-ser%C3%A1-desastroso>. Acesso em: 01/12/2019.

Conselho Superior do Cinema aprova modelo híbrido de cobrança de CONDECINE sobre VoD. **Sala de Imprensa**, 2018. Disponível em: <https://www.ANCINE.gov.br/pt-br/sala-imprensa/noticias/conselho-superior-do-cinema-aprova-modelo-h-brido-de-cobran-de-CONDECINE>. Acesso em 01/12/2019.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. Graduação 2018.2. FGV DIREITO RIO, 2018, p. 80. Disponível em: https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/sistema_tributario_nacional_2018_2_ok.pdf . Acesso em 01/12/2019.

CVA Solutions. **TV por assinatura perde mais terreno na disputa com serviços de streaming**. Disponível em: <https://www.cvasolutions.com/pt/tv-por-assinatura-perde-mais-terreno-na-disputa-com-servicos-de-streaming/>. Acesso em: 01/12/2019.

Deloitte – The Future TV and Video – Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Technology-Media-Telecommunications/de-future-tv-and-video.pdf>. Acesso em: 01/12/2019.

Deloitte. Digital Media Trends Report, 12th edition. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology-media-telecommunications/Digital-Media-Trends-Report.pdf>. Acesso em: 01/11/2019.

Deloitte. Digital Media Trends Report, 12th edition. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology-media-telecommunications/Digital-Media-Trends-Report.pdf>. Acesso em: 01/11/2019.

Deloitte: The future of the TV and video landscape by 2030 . Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Technology-Media-Telecommunications/de-future-tv-and-video.pdf> . Acesso em: 01/11/2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

EU TAXATION CUSTOMS - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf. Acesso em: 01/12/2019.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **O direito, entre o passado e o futuro**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 29.

FOSSATI, Gustavo. Imposto sobre Valor Agregado (IVA). In: CERDEIRA, Pablo. **Três Décadas de Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro, Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getulio Vargas, 2018.

GOMES, Helton Simões. Lei da TV paga ficou ultrapassada e deve ser revista, dizem especialista. **UOL**, 2019. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/06/21/proibicao-de-tv-na-internet-escancara-a-guerra-do-streaming-no-brasil.htm> Acesso em: 01/12/2019.

GRANT, Kristin Westcott. Netflix's Data-Driven Strategy Strengthens Claim For 'Best Original Content' In 2018. **Forbes**, Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/kristinwestcottgrant/2018/05/28/netflixs-data-driven-strategy-strengthens-lead-for-best-original-content-in-2018/#141e2d173a94> . Acesso em: 01/12/2019.

GSMA. The Mobile Economy 2018 - Disponível em: <https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2018/05/The-Mobile-Economy-2018.pdf> . Acesso em 01/12/2019.

IBGE - Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua - PNAD contínua – Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=o-que-e> . Acesso em: 01/12/2019.

KAFRUNI, Simone. Atraso em leilão pode adiar a chegada da internet 5G ao Brasil. **Correio Braziliense**, 2019. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/11/04/internas_economia,8_03502/atraso-em-leilao-pode-adiar-a-chegada-da-internet-5g-ao-brasil.shtml. Acesso em: 01/12/2019.

KOGUT, Patricia. A guerra do streaming contra a televisão paga. **O GLOBO**, 2014. Disponível em: <https://kogut.oglobo.globo.com/noticias-da-tv/critica/noticia/2014/01/guerra-do-streaming-contra-televisao-paga.html> . Acesso em: 01/12/2019.

KOGUT, Patricia. O que está mudando no mercado produtor de televisão. **O GLOBO**, 2013. Disponível em: <https://kogut.oglobo.globo.com/noticias-da-tv/critica/noticia/2013/09/o-que-esta-mudando-no-mercado-produtor-de-televisao.html> . Acesso em: 01/12/2019.

LIMA, Heverton Souza. **A Lei da TV Paga: impactos no mercado audiovisual**. 2015. Dissertação (Mestrado) - Escola de Comunicação e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-26062015-162615/publico/HEVERTONSOUZALIMA.pdf>. Acesso em: 01/12/2019.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS in MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Rádio Difusão. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 23. São Paulo :Dialética, ago. 1997, p. 60. *apud* MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

Marketing Charts: More People Under 45 Watch Streaming/Downloaded Video Weekly Than Traditional TV - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-82012> . Acesso em: 11/12/2019;

Marketing Charts: Streaming Video Popularity Jumps Among Gen Xers - Disponível em: <https://www.marketingcharts.com/digital/video-81813> . Acesso em: 12/11/2019.

MEIRELLES, Dimária Silva e. O conceito de serviço. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo , v. 26,n. 1,p. 119-136. *Apud* QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

MELO, José Eduardo Soares. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na modalidade “comunicação” e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018..

MIGUEL, Luciano Garcia. As alterações tecnológicas na internet e os conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS *in* MOREIRA, Andre Mendes. **O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 512. p. 516

MORAIS, K. Cota de tela (Lei nº 12.485/2011) e a produção independente na TV paga. **Significação: Revista de Cultura Audiovisual**, v. 46, n. 52, 1 jul. 2019. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/significacao/article/view/147815>. Acesso em: 01/12/2019.

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

NETO, Carlos Augusto Daniel. BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NETO, Carlos Augusto Daniel. BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 29/11/2019.

OCDE. **OECD Digital Economy Outlook 2017**. OECD Publishing. Paris, 2017,. P. 228. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en> . Acesso em 26 out. 2019.

OECD. Taxation and Eletronic commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Committee on Fiscal Affairs. Paris: OECD Publishing, 2000, p. 9. *Apud*. DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios na tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. *in* MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Panorama Mobile Time . **Uso de Apps no Brasil + Guia de Serviços para Apps – Junho de 2019**. Disponível em: <https://panoramamobiletime.com.br/pesquisa-uso-de-apps-junho-de-2019/> . Acesso em: 01/12/2019.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie**. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PRISCO, Luiz ; LIMA, Rafaela. (M)Dados: streaming cresce no Brasil e disputa com TV a cabo. **METROPOLES**, 2019. Disponível em: <https://www.metropoles.com/entretenimento/mdados-streaming-cresce-no-brasil-e-disputa-com-tv-a-cabo> . Acesso em: 12/11/2019.

QUINTELA, Guilherme Camargos ; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia *Streaming* sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Ano XII – n. 67. Mar-Abr. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança jurídica do contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SACCHITIELLO, Barbara. ANATEL atribui queda na TV paga aos serviços de streaming. **Portal Meio e Mensagem**, 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/midia/2018/07/10/ANATEL-atribui-queda-na-tv-paga-aos-servicos-de-streaming.html>. Acesso em: 12/11/2019.

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. in MONTEIRO, Alexandre *et al.* **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. in MONTEIRO, Alexandre *et al.* **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SPANGLER, Todd. Disney Says Disney Plus Has Over 10 Million Sign-Ups After Launch Day. **Variety**, 2019. Disponível em: <https://variety.com/2019/digital/news/disney-says-disney-plus-has-over-10-million-signups-1203403515/> . Acesso em: 01/12/2019.

STRAZZA, Pedro. Netflix vai aumentar investimento de produções originais brasileiras em seu catálogo. **B9**, 2019. Disponível em: <https://www.b9.com.br/106994/netflix-vai-aumentar-investimento-de-producoes-originais-brasileiras-em-seu-catalogo/>

SUTTON, Kelsey. Streaming Services Dominated the Emmys—in Both Awards and Ads. **ADWEEK**, 2019. Disponível em <https://www.adweek.com/tv-video/streaming-services-dominated-the-emmys-in-both-awards-and-ads/> . Acesso em: 01/12/2019.

TAPSCOTT, Dan. **The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence** . New York: McGraw-Hill, 1997.

The State of Mobile 2019: video streaming. Disponível em: https://s3.amazonaws.com/files.appannie.com/reports/1901_State_of_Mobile_Video_Streaming_EN.pdf . Acesso em 12/11/2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VALENTE, Jonas. Senado pode mudar regras para TV paga e online; entenda a polêmica. **Agência Brasil**, 2019. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2019->

[08/senado-pode-mudar-regras-para-tv-paga-e-online-entenda-polemica.](#) . Acesso em: 01/12/2019.

VIANNA, Katiúscia. Oscar 2019: Netflix bate recorde de indicações do streaming . **Adoro Cinema**, 2019. Disponível em: <http://www.adorocinema.com/noticias/filmes/noticia-145941/> Acesso em: 01/12/2019.

WATANABE, Marcia. Everardo vê risco de ‘tempestade perfeita’. **Valor Econômico**. São Paulo, 18/09/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/09/18/everardo-ve-risco-de-tempestade-perfeita.ghtml> . Acesso em: 12/11/2019.