

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO**

THIAGO ROBERTO APARECIDO MARCELINO FERRAREZI

**OS IMPACTOS DAS AMARRAS CONSTITUCIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DAS
NOVAS TECNOLOGIAS: UM OLHAR PARA O STREAMING E APLICATIVOS DE
TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS**

PORTO ALEGRE

2022

THIAGO ROBERTO APARECIDO MARCELINO FERRAREZI

**OS IMPACTOS DAS AMARRAS CONSTITUCIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DAS
NOVAS TECNOLOGIAS: UM OLHAR PARA O STREAMING E APLICATIVOS DE
TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Especialização em Direito do Estado, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Valin

PORTO ALEGRE

2022

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por estar comigo em todos os meus passos dados em direção à superação de vida. Aos professores por seus ensinamentos e pela cobrança de um bom desempenho. A meu orientador que não mediu esforços para me ajudar nesta empreitada. Aos meus amigos verdadeiros que estiveram comigo nesta jornada. Aos meus filhos Arthur Frederico Dalcastagne Ferrarezi e Joaquim Matheus Dalcastagne Ferrarezi, quem em muitas ocasiões tiveram o pai ausente, pelo fato da dedicação aos estudos, mas sempre compreenderam que este esforço é a chave de uma vida melhor para todos no futuro.

RESUMO

Este estudo teve a finalidade de abordar diferentes aspectos e desafios da tributação da economia digital. As inovações tecnológicas têm levantado questionamentos sobre conceitos tributários outrora consolidados. Os tópicos relacionados a essas inovações serão discutidos neste trabalho, os quais incluirão questões relacionadas ao estabelecimento permanente, propostas de retenção de impostos e alternativas específicas ao comércio eletrônico internacional. Durante a apresentação desses temas, se mostrará como a inovação tecnológica e as novas realidades econômicas são responsáveis por redefinir os conceitos tributários e até mesmo o perfil do imposto de renda, dentre a qual a abordagem brasileira também será brevemente discutida. Nessa perspectiva, o estudo abordou o princípio da legalidade e sua configuração específica no direito tributário brasileiro. Essas e outras questões exigem uma solução ainda mais vigorosa para propor uma solução conclusiva para o conflito de jurisdições fiscais brasileiras verificadas com base em uma premissa teórica baseada em tipos, não em conceitos.

Palavras-chave: Economia Digital. Tributação. Direito Tributário Brasileiro.

ABSTRACT

This study aimed to address different aspects and challenges of taxation in the digital economy. Technological innovations have raised questions about formerly consolidated tax concepts. Topics related to these innovations will be discussed in this work, which will include issues related to permanent establishment, tax withholding proposals and specific alternatives to international electronic commerce. During the presentation of these themes, it will be shown how technological innovation and new economic realities are responsible for redefining tax concepts and even the profile of income tax, among which the Brazilian approach will also be briefly discussed. From this perspective, the study addressed the principle of legality and its specific configuration in Brazilian tax law. These and other questions require an even stronger solution to propose a conclusive solution to the conflict of Brazilian tax jurisdictions verified based on a theoretical premise based on types, not concepts.

Keywords: Digital Economy. Taxation. Brazilian Tax Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO	13
3 ESTRUTURA DO ESTADO BRASILEIRO E O FINANCIAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS	14
3.1 O ESTADO, ORÇAMENTO PÚBLICO E POLÍTICAS PÚBLICAS.....	14
3.2 FEDERALISMO, CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O NOVO PACTO FEDERATIVO	18
3.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	24
4 AS NOVAS TECNOLOGIAS E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE BRASILEIRA	29
4.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS	30
4.4 SERVIÇOS DE <i>STREAMING</i>	34
5 A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR E A EVOLUÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: UM OLHAR SOBRE APLICATIVOS DE TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIRO E STREAMING	40
5.1 A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR A ECONOMIA DIGITAL.....	41
5.2 O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS NA TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS	43
5.2.1 O Conflito entre os Estados e os Municípios	43
5.2.2 Conflito entre os Municípios	46
5.3 A AUTONOMIA FEDERATIVA AO PODER DE TRIBUTAR AS NOVAS TECNOLOGIAS	48
5.4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL.....	50
5.5 AS SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA REALIDADE BRASILEIRA.....	51
5.5.1 Tributação de Serviços de Transporte Privado de Passageiros Intramunicipal e Intermunicipal	51
5.5.2 Tributação de Serviços de Streaming	53
5.5.2.1 <i>Lei Complementar no 116/2003 e a cobrança de ISS</i>	53
5.5.2.2 <i>A atual tributação dos serviços de Streaming no Brasil</i>	55

5.6 ADEQUAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO SOBRE AS NOVAS TECNOLOGIAS	58
5.6.1 Solução possível: Competência Residual da União Federal (art. 154, inciso I, da CF/1988)60	
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1 INTRODUÇÃO

As primeiras revoluções industriais mudaram radicalmente as sociedades ao longo dos últimos três séculos. Hoje, estamos passando pela Quarta Revolução Industrial, que está ligada ao desenvolvimento de tecnologias disruptivas que transformarão o mundo em que vivemos como nunca antes (biotecnologia, nanotecnologia, robótica, inteligência artificial, entre outras).

A figura do Estado provedor de serviços públicos, bem ilustrada no modelo de Welfare State identificado na primeira metade do século XX, fez com que os Estados, de um modo geral, passassem a gerenciar uma quantidade cada vez maior de dados de seus cidadãos, com a formação de grandes bancos de dados públicos. Em paralelo, o desenvolvimento tecnológico ensejou a intensificação do fluxo de informação na sociedade. Dados de consumidores, trabalhadores e cidadãos passam a ser considerados insumos na lógica de mercado (DE ARAUJO; ZULLO; TORRES, 2020).

As inovações tecnológicas observadas nas últimas décadas têm impactado profundamente o cotidiano das pessoas. Notadamente, a partir da massificação da rede mundial de computadores, as interações humanas transformaram-se e a dimensão exata desse impacto tem sido cada vez mais estudada. Na era da informação, tais avanços tecnológicos proporcionam, dentre outras vantagens, uma potencial melhoria na gestão de processos (DE ARAUJO; ZULLO; TORRES, 2020).

Conglomerados empresariais globais (como *Google*, *Amazon* e *Apple*) fazem uso de vasto arsenal tecnológico para monitorar e induzir padrões de consumo de pessoas, de modo a traçar estratégias de mercado e a rentabilizar ganhos financeiros. Nesse cenário, a utilização de algoritmos, notadamente aqueles que empregam o chamado “aprendizado de máquina” (*machine learning*), é corriqueira em muitos dos serviços que usamos atualmente. São utilizados em sistemas de recomendação de conteúdo, como os da *Netflix*, *YouTube* e *Spotify*; em mecanismos de busca como o *Google*; na escolha dos feeds de mídia social como *Facebook*, *Twitter* e *Instagram*; em assistentes de voz como *Siri* e *Alexa* (DE ARAUJO; ZULLO; TORRES, 2020).

Com o crescimento e regulamentação da *internet* e a conseqüentemente evolução das plataformas digitais, a sociedade passou a acessar tais produtos e serviços por meio de *tablets*, *smartphones* e outras formas dispositivos portáteis, o que proporcionou uma maior demanda de acesso a produtos e serviços

proporcionando redução de tarifas e automatização dos processos de logística nos meios virtuais (MIRAGEM, 2016).

A evolução no que diz respeito ao fornecimento de produtos e serviços via plataformas digitais tem direta relação com o desenvolvimento da *internet*, visto que os meios de comunicação deram novas possibilidades de concretização de negócios para os fornecedores e possibilitaram o acesso mais rápido e diversificado a uma variedade de produtos pelos consumidores. Tal grau de facilidade na obtenção de produtos, sejam eles bens considerados materiais ou imateriais, encontrou em um primeiro momento dificuldades no estabelecimento de regulamentação e tributação das relações comerciais digitais (ALMEIDA, 2020).

A Revolução Tecnológica mudou a forma de crescimento dos negócios, bem como a criação, circulação e geração de riqueza, modificando modelos de negócios até pouco tempo desconhecidos, novas formas de comércio e relacionamento entre empresas e consumidores, ao mesmo tempo em que tornava gradualmente obsoletos os modelos tradicionais (CORREIA NETO et al., 2019). No entanto, a complexidade do debate passa necessariamente por entender como esses novos negócios operam antes de tentar desenhar um modelo tributário capaz de resolver tais problemas, até mesmo para evitar novos efeitos negativos de políticas tributárias incompletas e tendenciosas.

Correia Neto *et al.* (2019, p. 148) esclarecem que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresenta quatro características para classificar um negócio como Economia Digital, sendo elas a significativa dependência de intangíveis; a utilização maciça de dados, principalmente dados de usuários e consumidores; a comum adoção de modelos de negócios multilaterais e a dificuldade com relação à determinação da jurisdição por meio da qual a criação de valor acontece, em função da grande mobilidade de ativos e estabelecimentos.

Nesse contexto, os efeitos econômicos da revolução digital afetam diretamente a tributação de bens e serviços. Diante desse fato, surge a necessidade de discutir a tributação do lucro das grandes corporações multinacionais como cerne do Projeto

BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*)¹, conduzido pela OCDE com o apoio do G20². No ano de 2015 a OCDE apresentou um relatório sobre o BEPS, o qual apresentou resultados que informam a necessidade de se pensar em novas regras e mecanismos para implementação de um processo de coleta eficiente do imposto sobre valor agregado (IVA) no país do consumidor em transações entre empresas e consumidores, de forma que estas medidas colaboraram com o nivelamento de atuação entre fornecedores estrangeiros e nacionais (CORREIA NETO *et al.*, 2019, p. 149).

Como pode-se verificar ao longo dos últimos anos, a sociedade contemporânea tem experimentado inúmeras transformações na sua maneira de interação com os demais; nas mais diversas esferas, isto é, tanto nas relações privadas, laborais, públicas dentre outras, sendo inegável o quanto o desenvolvimento acelerado de tecnologias, uma vez que este é associado à sua crescente disseminação, modificou as formas tradicionais das relações humanas, principalmente as sociais e comerciais.

Essas transformações de paradigmas resultam da constante revolução tecnológica ocorrida no mercado, a qual foi acelerada pela Globalização no século XXI. Os mais variados ramos do conhecimento não têm poupado esforços para entender e assimilar essas rápidas transformações estruturais; mais do que isso, buscam harmonizar esses efeitos com as estruturas e instituições já consolidadas. É nesse ensejo que as chamadas tecnologias disruptivas acabam clamando ainda mais

¹ "Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros: Este plano de ação (i) identifica ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; (ii) estabelece prazos para a implementação dessas ações; e (iii) identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações." Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>>. Acesso em: 18 mai. 2022.

² "O Grupo dos Vinte (G20), que representa aproximadamente 80% (oitenta por cento) do PIB mundial, 75% do comércio global e 60% (sessenta por cento) da população do planeta, foi criado, em 1999, em resposta às crises financeiras no México (1994), na Ásia (1997) e na Rússia (1998). O G20 foi concebido, inicialmente, como um fórum de diálogo informal entre ministros de finanças e presidentes de bancos centrais, com o objetivo de reunir as maiores economias avançadas e emergentes para discutir estratégias de estabilização do mercado financeiro global. Após a crise financeira global de 2008, os países do G20 decidiram elevar o nível de participação das autoridades para Chefes de Estado e de Governo. Desde então, a agenda do G20 foi ampliada para além da esfera econômico-financeira, passando a incluir temas referentes ao desenvolvimento econômico e social sustentável." Disponível em: <<https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/grupo-dos-20-g20>>. Acesso em: 18 mai. 2022.

a necessidade de desconstrução e reconstrução de conceitos tradicionais, no intuito de não os tornar inócuos ante uma quebra abrupta de um sistema até então linear.

Segundo Correia Neto et al. (2019, p. 150) a revolução digital também deve ser acompanhada pela revolução tributária, que inclui a necessidade de refletir sobre o desenvolvimento de tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza que antes eram insignificantes, e agora estão crescendo, sem prejuízo de seu aperfeiçoamento, bem como os meios e procedimentos de aplicação da regulamentação tributária aplicável. Nesse entendimento, é possível apontar para três principais aspectos a serem discutidos, são eles: a) desafio de tributar localmente rendas cada vez mais globais; b) automação, economia colaborativa e trabalho sem emprego; e c) tributos indiretos, além dos serviços e das mercadorias.

Os desafios existentes na zona do euro em tributar a Economia Digital, podem ser considerados similares às dificuldades brasileiras, no comparativo com a guerra fiscal que enfrentamos nos Estados com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Nesse caso, a tributação do serviços de transporte privado de passagem (Uber) deve se iniciar por meio da análise da essência da atividade desenvolvida pelo contribuinte, com o objetivo de que a simples utilização da tecnologia não se constitua como óbice à tributação, assim como não se torne resultado na cobrança distorcida de tributos. Entretanto, não se pode negar que tal desafio existe e deva ser combatido, seja no âmbito internacional ou nacional, a tributação das novas tecnologias é um tema a ser explorado.

Nessa perspectiva, esse estudo justifica-se pela atualidade do tema e por sua relevância jurídica, econômica e social. Pretendeu-se, por meio do desenvolvimento desta pesquisa, discutir a necessidade de criação de um eventual imposto residual como alternativa para a tributação do serviços de transporte privado de passagem (Uber) e demais atividades desenvolvidas no âmbito digital que não se encontram contempladas pelo modelo tributário atual por meio de uma revisão da literatura.

Diante disso, este estudo teve como problema de pesquisa: “Qual é a materialidade das operações envolvendo o serviços de transporte privado de passagem (Uber) e a computação em nuvem e de que maneira essas riquezas figuram como fato imponible do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou, eventualmente, de um imposto residual?”.

Para responder ao problema de pesquisa, o presente trabalho tem por objetivo estudar a materialidade das operações envolvendo o serviços *streaming*, serviços de transporte privado de passagem (Uber) e a computação em nuvem, tendo como objetivo aferir se essas riquezas figuram como fato imponible do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou, eventualmente, de um imposto residual.

Portanto, esse estudo é classificado como qualitativo quanto a sua natureza, descritivo quanto aos objetivos e bibliográfico (quanto aos procedimentos metodológicos (MARCONI; LAKATOS, 2007)). Foram coletados dados a partir de livros, artigos científicos, doutrinas e jurisprudências. A seleção do material bibliográfico coletado para a análise documental se deu pela coleta de estudos consultados em bases de dados científicos como a *Scientific Electronic Library Online* (SciELO) e o Google Scholar. Os estudos consultados também contemplaram teses de doutorado e dissertações de mestrado como fonte de consulta, disponibilizados via Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) através do Ministério da Educação (MEC).

A revisão sistemática da literatura coleta uma variedade de materiais relevantes em um determinado campo, uma especialidade ou um aspecto de um tópico, problema ou tópico de pesquisa, e refina os últimos avanços acadêmicos sobre o tema proposto, por meio de análise, leitura, classificação e resumo. Além disso, esse método resume o campo de pesquisa e apoia a identificação de questões específicas, envolvendo uma variedade de técnicas para minimizar vieses e erros, fornecendo evidências de alta qualidade (GONÇALVES, 2021). Seu processo segue etapas planejadas para reunir informações sobre o tema proposto, justificar e qualificar a questão de pesquisa (TRANFIELD et al., 2003).

Foram incluídos no estudo os estudos que possuíram a seguinte combinação de palavras-chaves "Tributação das Novas Tecnologias", "Inteligência Artificial", "Administração Pública", "Tributação de Aplicativos de Transporte", "Tributação de Streaming", "Tributação de *Cloud Computing*". O banco de dados utilizado foi o Google Acadêmico. Uma primeira leitura foi realizada no título, resumo e palavras-chave, com o intuito de selecionar documentos que se enquadrem no tema proposto. Posteriormente, uma segunda leitura foi realizada na introdução e conclusão para uma maior compreensão do contexto geral da pesquisa.

Esses procedimentos para coleta de dados são adequados com os objetivos do estudo, considerando que o método qualitativo permite estudar assuntos de alta complexidade, os quais podem envolver uma ou mais perspectivas de entendimento e importância sobre um determinado assunto de acordo com um grupo estabelecido de indivíduos. O material foi selecionado a partir da identificação de livros artigos científicos, jurisprudências bem como materiais bibliográficos que se enquadram na proposta do estudo. Também foram verificadas teses de doutorado e dissertações de mestrado como fontes de consulta bibliográfica via o Portal CAPES/CNPq/MEC.

Com base na seleção de dados e informações, foi realizada a análise dos dados coletados. A análise desenvolvida partiu da leitura e fichamento de todo o material bibliográfico coletado, a fim de sistematizar e organizar os materiais bibliográficos para a construção de um enquadramento teórico sobre o tema. Esse processo se baseou no objetivo de compreender características, estruturas ou modelos que sejam correspondentes ao assunto que se pretende discutir, configurando-se como uma análise de conteúdo.

2 ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO

Na primeira parte que compõe esse estudo apresenta-se a introdução da pesquisa, a qual discorre brevemente acerca da temática de pesquisa. Nesta seção é apresentado o problema de pesquisa, o objetivo e os métodos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa.

No capítulo seguinte, apresenta-se o desenvolvimento do estudo, o qual compreende uma revisão de literatura dos conceitos de serviços de transporte privado de passagem (Uber) e aponta as dificuldades da tributação da Economia Digital no Brasil, elencando os principais desafios que o país enfrenta frente à modernização de negócios em função do avanço tecnológico no âmbito financeiro-econômico assim como juridicamente.

Também se discute a Economia Digital e a Reforma Tributária no Brasil por meio de três obstáculos principais, são eles a rigidez constitucional, os conflitos de competência e a autonomia federativa. Por fim, são elencadas as considerações finais da pesquisa, seção na qual discute-se como performou essa pesquisa frente aos seus objetivos, quais foram as limitações e sugestões de estudos futuros dentro da temática desta pesquisa.

3 ESTRUTURA DO ESTADO BRASILEIRO E O FINANCIAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

3.1 O ESTADO, ORÇAMENTO PÚBLICO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Luiz Carlos Bresser-Pereira (2022) nos ensina que o Estado é uma Instituição Soberana dotada do poder de coerção, que define as normas da vida social do Estado-nação de acordo com os valores comuns e as relações de poder das classes e demais grupos sociais; como aparelho ou administração pública, é uma instituição organizacional responsável pela implementação desta ordem constitucional e legal e de políticas públicas (BRESSER-PEREIRA, 2022). Nesse contexto, o Estado, suas leis e sua política são sempre uma expressão do poder presente nas formas sociais de mediação política entre a sociedade e o Estado, mas o poder que encontramos na nação, na sociedade civil e nas coalizões de classes está longe de ser o poder de todos os cidadãos iguais perante a lei (BRESSER-PEREIRA, 2017).

Justamente neste ponto que se define o papel do Estado, perante a sociedade, um articulador de políticas públicas que produz o bem estar social. Luiz Carlos Bresser-Pereira defendeu que o cidadão espera que o estado cumpra o trabalho de fazer escolhas públicas contra a desigualdade, contra a fome e a pobreza, agindo de forma favorável em relação aos cuidados de saúde e garantia de direitos sociais:

O que o cidadão espera do Estado é que ele garanta seus direitos de cidadania ou, em outras palavras, que lhe dê segurança ou o proteja: contra o inimigo externo, contra a desordem interna, contra a violência do próprio Estado e de cidadãos e organizações poderosos (direitos civis), contra o governo autoritário (direitos políticos), contra a desigualdade, contra a fome e a pobreza, em relação aos cuidados de saúde, na velhice (direito sociais) e contra a captura do patrimônio público e do meio ambiente (direitos republicanos) (BRESSER-PEREIRA, 2017).

É através do orçamento público que o Estado exerce o papel de intervenção na sociedade, em vistas das políticas públicas. Nesse entendimento, o orçamento público é um espaço de luta política em que várias forças sociais tentam introduzir seus interesses. O orçamento público é o que garante a especificidade das ações estaduais planejadas e reflete as prioridades das políticas públicas que serão priorizadas pelo governo. O fundo público deve garantir recursos suficientes para financiar as políticas públicas.

Neste sentido então, é importante entendermos o que é o Orçamento Público e como ele nasce e se estabelece. Segundo a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, marco legal que estabelece normas para a elaboração do orçamento da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). As despesas orçamentárias, segundo os arts. 12 e 13 da lei, são divididas em despesas correntes e despesas de capital (BRASIL, 2017).

Gabriel Loretto Lochagin (2012) entende que o orçamento público é o resultado da atuação conjunta e equilibrada dos poderes executivo e legislativo:

O direito constitucional brasileiro vigente, a exemplo do de outros países, distribui, no plano constitucional, competências financeiras. Aos entes da federação, dotados de competência tributária, foram atribuídas receitas próprias, assim como encargos. Nos limites destas competências constitucionais se encontra o campo em que se tomam decisões financeiras, tradicionalmente por meio do orçamento público. [...] A observação do ciclo orçamentário permite considerar que as competências orçamentárias se repartem entre os Poderes Executivo e Legislativo e que, portanto, o orçamento público é o resultado da atuação conjunta e equilibrada destes Poderes (LOCHAGIN, 2012).

De certa maneira, a execução do orçamento compreende uma espécie de escolha pública ou agência governamental. As escolhas públicas não são estritamente técnicas ou gerenciais nesse sentido, uma vez que não há neutralidade das decisões públicas sobre os interesses dos grupos de pressão dentro e fora do Estado. Por exemplo, preparar e gerir um orçamento público pode ser definido como um processo que tem viés técnico (contábil e financeiro) e político (ABREU; CÂMARA, 2015).

Nesse sentido, entende-se que a gestão orçamentária é condicionada pela organização do instrumento, pelos procedimentos para seu desenvolvimento e implementação, pela taxonomia de seus dispositivos e pelas atividades dos atores envolvidos no processo. Logo, a configuração de sua estrutura reflete na análise da disponibilidade de recursos para a formulação de políticas públicas (ABREU; CÂMARA, 2015).

Gabriel Loretto Lochagin (2012) nos ensina que os orçamentos invariavelmente refletem o grau de importância que o legislador orçamentário dá à satisfação de seus eleitores:

As escolhas refletem prioridades, com diversas implicações. Ideológicas, destinando mais recursos a programas sociais ou à

segurança pública. Federativas, com maior transferência de recursos para as regiões mais pobres do que às mais prósperas. Político-eleitorais, determinando quais grupos ficam com quanto, por meio da mediação de interesses conflitantes. Os orçamentos invariavelmente refletem o grau de importância que o legislador orçamentário dá à satisfação de seus eleitores, na região eleitoral que mais lhe convenha (LOCHAGIN, 2012).

O orçamento também pode ser entendido como um instrumento de ação pública. Lascoumes e Le Gales (2004) definem instrumentos de ação pública como instituições constituídas por um conjunto de regras formais e informais, comportamentos e procedimentos coordenados que descrevem as ações e interações de pessoas e organizações. Os autores ressaltam que as características de seus componentes podem se manifestar de forma não uniforme, dependendo do contexto e das circunstâncias de sua aplicação (ABREU; CÂMARA, 2015).

Gabriel Loretto Lochagin (2012) entende ainda que o orçamento é uma importante ferramenta no processo de controle político, de forma que teorias da escolha pública e da representação política reforçam o orçamento como maneira de fazer a relação entre a preferência do eleitor e a decisão governamental:

Ainda, o orçamento é uma poderosa ferramenta de controle político. Apesar de razoável complexidade técnica, é instrumento à disposição do cidadão que quer saber como o governo gasta seu dinheiro e se tem atendido a suas preferências. As diversas teorias da escolha pública e da representação política reforçam o orçamento como meio de fazer a relação entre a preferência do eleitor e a decisão governamental, sendo, portanto, um meio bastante relevante de implementar a democracia. Este aspecto indica, também, a possibilidade de verificar mais concretamente o tamanho e o peso relativo da carga tributária em cada grupo de contribuintes (LOCHAGIN, 2012).

Em certo sentido, os instrumentos de ação pública, neste caso o orçamento, são algo mais do que um conjunto de regras formais, técnicas, métodos e dispositivos utilizados pela administração pública. O portador das interpretações sociais é o orçamento, pois está permeado de juízos de valor que determinam as opções do decisor (SALAMON, 2002; ABREU; CÂMARA, 2015).

Definido o Orçamento Público e as Escolhas Públicas, cabe refletir sobre a maneira com que o Estado executa suas Políticas Públicas. Neste sentido se faz

necessário discutir o conceito de Políticas Públicas. Laura C. Bonafont compreende que a política pública é definida como “conjunto de ações que leva a cabo um governo para alcançar um objetivo em relação a um problema de conflito social” (BONAFONT, 2004). Essa autora relaciona uma série de definições de estudos como de Dye, Meny e Thoenig, Peters, argumentando que estes autores defendem que, com relação às políticas públicas, o governo se configura como um elemento essencial de tal maneira que não seria possível pensar em políticas públicas sem sua intervenção.

Para Janete de Azevedo (2001), as políticas públicas correspondem diretamente à materialidade da intervenção, não do governo, mas do Estado. Vale salientar a distinção proposta por Höfling entre governo como sendo um conjunto de programas e projetos que uma parte da sociedade cria para toda a sociedade, e Estado, compreendido como o conjunto de instituições permanentes que tornam possível a ação do governo. o governo ocupa a direção do Estado por um certo período. Nessa lógica, o Estado seria caracterizado como a esfera que propõe e implementa políticas públicas de acordo com a sua concepção de Estado. As políticas públicas representam, por essa razão, “o Estado implantando um projeto de governo, através de programas, de ações voltadas para setores específicos da sociedade” (HÖFLING, 2001, p. 31).

Para implementar muitas políticas públicas, existe a necessidade de incorrer em despesas e, neste caso, surgem as compras governamentais. As compras governamentais permitem que o Estado desempenhe suas funções junto aos cidadãos, seja por meio do uso de bens e serviços adquiridos pela administração pública, seja em situações em que essas compras se destinam ao abastecimento da população do país. Nessa conjuntura, vale ressaltar a importância

deste instrumento de política pública, principalmente devido a magnitude do mercado de compras governamentais no universo dos gastos do Estado, bem como no Produto Interno Bruto - PIB dos países, considerando que as compras públicas referem-se a uma significativa quantidade de transações e de capital, ao passo que seus gastos somam de 13% a 20% do PIB mundial e movimentam aproximadamente 500 bilhões de reais ao ano no Brasil, sendo esse valor, em porcentagem, de 10% a 15% do PIB nacional (ISHIKAWA; DE ALENCAR, 2020).

3.2 FEDERALISMO, CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O NOVO PACTO FEDERATIVO

Nos últimos anos tem havido uma repercussão nas constituições no que tange à repartição de competências entre os entes que o compõem, considerando a ideia de Estado Federal relativamente moderna dentro da ciência política. O Federalismo é uma forma de organização estatal em que os entes federados são dotados de autonomia administrativa, política, fiscal e financeira necessária para manter o equilíbrio que se estabelece entre eles para uma constituição federal estadual (ARRETCHE, 2002). Ao contrário de muitas federações, o Brasil, assim como a federação belga, é um sistema de três camadas (tríplice federalismo) na medida em que inclui municípios e estados como parte integrante da federação, refletindo uma longa tradição de autonomia municipal e pouco controle de estados sobre assuntos locais (SOUZA, 2005).

O pacto federativo tem como foco principal a união dos entes federados, que gozam do direito de autonomia, sendo submetidos a um poder central soberano. Nesse sistema, os entes formam um governo central através de alianças, possuindo assim benefícios pertencentes às unidades constitutivas. Com isso, os membros da Federação passam a se subordinar a uma regra predominante, sendo regida por um Legislativo, Judiciário e Executivo federal comum. Por tratar-se de um “acordo” entre os entes federados (pacto), há a implicação de reciprocidade e cooperação entre os envolvidos, governo central e governos subnacionais locais (XAVIER, 2014).

Soares (1997) expõe em sua linha de pensamento que para a criação do sistema federal, é essencial a formulação de uma Constituição que visa garantir a autonomia possível das comunidades territoriais, delimitando a atuação do poder. É de fundamental importância para esse sistema que exista uma clara delimitação de suas regras com relação às suas áreas de poder, assim como: distribuições de competências administrativas e de recursos fiscais, instituições federais, representação federal e relações intergovernamentais.

Isso posto, a constituição é a base sobre a qual a estrutura federal deve ser construída. Só ela pode distinguir as esferas de ambas as sociedades entrelaçadas uma na outra, sem perder a unidade e a harmonia. Cada estado membro, de acordo com o princípio da federação, tem sua parcela de três poderes: legislativo, executivo e judiciário, em pé de igualdade com o estado federal, apenas na proporção de seu território. Assim, pode-se dizer que cabe à Constituição determinar a forma de divisão da soberania em determinado território (SANTOS, 1979).

A construção do federalismo brasileiro pode ser melhor compreendida descrevendo brevemente as constituições anteriores a 1988. Isso porque as constituições refletem as feiras políticas e territoriais que ocorreram ao longo de nossa história. Além disso, essas constituições, refletindo mudanças nos sistemas políticos, também mantiveram ou fortaleceram, com poucas exceções, muitas das disposições constitucionais de constituições anteriores (SOUZA, 2005).

No Brasil, a Federação nasceu da determinação do governo central, em resposta aos desejos expressos da elite regional, que foi excluída pelo governo monárquico centralizado. Com base nessas diferenças, portanto, parte da estrutura institucional do modelo top-down estadunidense (denominado pelo governo central) foi recriada com a seguinte estrutura institucional: estados com Executivo, Legislativo e Judiciário; representantes eleitos por voto e constituições estaduais etc. (FREIRE, 2007).

O período de transição que se iniciou com a Constituição de 1891 até a atual Constituição foi marcado por ciclos alternados de descentralização e centralização do poder político, administrativo e fiscal. Esse movimento de variação pode ser descrito através de uma análise histórica do Federalismo brasileiro, que tem nas variações dos regimes políticos a sua grande explicação. Nos anos de 1891 a 1929, as ideias liberais foram amplamente divulgadas, somando o pensamento de descentralização e autonomia dos entes federados acolhidos na Constituição Republicana de 1891, o que provocou um ciclo de oscilações (REZENDE; AFONSO, 2001).

No período citado, o governo central era fraco, porém amparado por estados independentes fortes, com o poder inclusive de regulação e tributação do comércio interno e externo. Existe a teoria seguida por estudiosos considerando que a "Federação" na Primeira República reforçou as hierarquias locais existentes, consolidando o poder das oligarquias. O poder político nacional, devido a esse fortalecimento, estava praticamente concentrado em Minas Gerais e São Paulo, o que causou grande desigualdade no território, iniciando um processo de coalizões e revoltas internas, o que causou conflitos entre as elites regionais nas eleições presidenciais de 1930 e culminou com o início do período autoritário da Era Vargas, Estado Novo (XAVIER, 2014).

Mesmo com a utilização do termo federalismo durante o período Vargas, o que foi visto era baseado em um processo altamente centralizador (a redução de influências das oligarquias estaduais podem comprovar esse regime). Um ponto

marcante do Estado Novo é que ao mesmo tempo que houve a eliminação da descentralização política, houve também o aumento da descentralização fiscal e administrativa (maior participação das esferas subnacionais nas receitas totais do governo). Nesse período, os estados passaram a representar na estrutura unitária de poder simples divisões administrativas (SOARES, 1997).

Mesmo durante essa fase, no período 1930-1945, ressurgiu com toda a força os ideais liberais, que buscavam a descentralização federal. Dessa forma, o Governo Vargas foi sucedido por um novo período democrático entre 1946-1964, marcado pelo enfraquecimento do poder central e pela autonomia subnacional, que se fortaleceria até a instalação do Regime Militar. Dentre as mudanças observadas, destacam-se a elevação das receitas dos municípios; restabelecimento das eleições para governadores e deputados estaduais e instituição da autonomia dos municípios e o início da formulação de um sistema de transferências intergovernamentais. Nesse período, observou-se também o cuidado com a redistribuição de recursos para regiões desfavorecidas, visando um conceito de federalismo cooperativo na busca da redução de desigualdades no território (FREIRE, 2007).

Com um golpe em 1937, estabeleceu-se o Estado Novo, ápice do modelo varguista. Neste período, a centralização de poder foi bastante intensa, chegando-se mesmo a abolir o federalismo da Constituição, retirando-se a expressão “Estados Unidos do Brasil” de seu texto (ABRUCIO, 1998). Os estados passaram a ser governados por interventores nomeados pelo presidente da República e, portanto, subordinados ao Executivo Federal.

Esse período exitoso foi novamente interrompido pelo golpe militar de 1964, marcando o reinício de um período centralizador. A federação e a democracia eram incompatíveis com o regime militar, justamente porque não se permitia o pensamento contrário ao modelo existente. Ocorre também a extinção dos partidos políticos (AI nº 2) e o fim da eleição popular para governadores (AI nº 3). Com o decreto AI-5 estabelecido, é afetada também a autonomia fiscal dos entes federados, o que causou ainda mais dependência de transferências provenientes da União (XAVIER, 2014).

Os poderes tributários do governo federal ganharam corpo, ainda mais com a elaboração de um mecanismo de partilha da receita entre os entes que já possuíam dificuldades (REZENDE; AFONSO, 2001). Com isso, instaurou-se a total subordinação dos governos subnacionais ao governo central.

Ao longo dos anos 80, observa-se um processo de abertura política que tenta se restabelecer novamente em sua linha democrática. Nesse momento, o regime militar encontra-se enfraquecido, devido ao pensamento e ações ligadas à abertura política em favor do federalismo frente ao autoritarismo, resultando na redemocratização. Nesse período, os movimentos no sentido da descentralização fiscal e do enfraquecimento do poder central eram evidentes pela forte elevação das transferências de impostos federais em favor dos governos subnacionais (REZENDE; AFONSO, 2001).

Essas tendências levaram à redemocratização que ganhou sua forma definitiva na nova Constituição de 1988. Nesse sentido, a descentralização fiscal radical da Constituição de 1988 seria uma reação à centralização fiscal do regime militar. (XAVIER, 2014). Deve-se ressaltar ainda, que a Reforma de 1977 favoreceu os estados mais pobres, elevando o número de representantes de suas regiões no Senado e conseqüentemente, para as transferências federais em favor das regiões até então esquecidas. Em 1988 o Brasil teve um grande avanço legislativo com a criação da Constituição Cidadã.

Apesar das obrigações da União, permeando seus poderes, a Constituição Federal de 1988 desvelou um novo Estado caracterizado pelo federalismo cooperativo, apontando a tendência mundial dos países que adotaram esse modelo organizacional e delineando a ação coordenada e integrada da União, seus estados membros, distritos federais e municípios para garantir direitos, funções compartilhadas e competências estabelecidas.

A Constituição da República de 1988 representa o ápice do processo de abertura política, restabelecendo a democracia e a organização federativa no Brasil. É através da adoção ao regime, respaldado pela convivência em uma sociedade livre, justa e solidária, que o Estado se capacita para acolher e implementar as ações que atinjam os mais diversos interesses existentes na sociedade através da participação política (XAVIER, 2014).

Foi justamente a Constituição da República de 1988 que conferiu ao município status de ente federado. Nesse período, houve a criação das regras para repartição de receitas tributárias, visando o fortalecimento da capacidade de tributação própria dos entes federados, com os municípios sendo os grandes beneficiados (FREIRE, 2007).

A República Federativa do Brasil, consoante ressalta o art. 1º, caput, da Constituição da República de 1988 (CR/88), constitui-se em um Estado Democrático de Direito, formado pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, qualifica-se, portanto, como um Estado Federal, tendo como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Tanto é assim, que a CR/88 proíbe emendas nas seguintes matérias, a teor do art. 60, § 4º, verbis: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I- a forma federativa de Estado; [...] (BRASIL, 2008, p. 53).

Ainda citando os benefícios com a Constituição Federal de 1988, pode-se citar que a Federação foi repensada em favor dos estados e municípios, restabelecendo as condições políticas e econômicas de autonomia das unidades federadas, havendo um repasse considerável das porcentagens de impostos federais que compõem o FPE (Fundo de Participação dos Estados) e o FPM (Fundo de Participação dos Municípios). Este novo modelo organizacional do Estado foi importante para a consolidação de um novo pacto federativo, com uma tendência de descentralização aprofundada pela reforma gerencial da década de 90, conforme discutido a seguir.

O pacto federativo tem como foco principal a união dos entes federados, que gozam do direito de autonomia, sendo submetidos a um poder central soberano. Nesse sistema, os entes formam um governo central através de alianças, possuindo assim benefícios pertencentes às unidades constitutivas. Com isso, os membros da Federação passam a se subordinar a uma regra predominante, sendo regida por um Legislativo, Judiciário e Executivo federal comum. Por tratar-se de um “acordo” entre os entes federados (pacto), há a implicação de reciprocidade e cooperação entre os envolvidos, governo central e governos subnacionais locais (XAVIER, 2014).

Segundo Elazar (1994, p.12) apud Freire (2007) esse documento (CR/88) estabeleceu princípios fundamentais e a divisão interna dos poderes estabelecidos no pacto federativo firmado e proporciona às partes envolvidas um entendimento comum do sistema federal adotado.

O pacto federativo foi firmado como parte de uma significativa expansão das políticas públicas, com ênfase na política social, estabelecendo um regime em que todos os entes federativos estavam autorizados, mas não obrigados, a tomar ou não ações governamentais nessas áreas específicas. Essa indefinição, apesar de permitir o desenvolvimento de respostas inovadoras de governança local, criou condições para sobreposição e competição entre as ações governamentais, além de ineficácia e

obstáculos à equidade na prestação de serviços entre entes federados desiguais, principalmente até meados da década de 1990 (PALOTTI; MACHADO, 2014).

O processo de descentralização abrange questões relacionadas com as estruturas socioeconômicas e políticas, bem como as definições do papel e das atividades do Estado. Além disso, decorre a questão da pressão externa sobre os países para que adotem um conjunto de reformas que deem algum sentido ao funcionamento de um Estado.

Ao analisar os pactos federativos no Brasil, Abrucio (1998) avalia que não foram capazes de atingir uma distribuição adequada e equilibrada de poder e de engendrar relações intergovernamentais que fossem cooperativas e fundamentadas no controle mútuo. Souza (1998), por outro lado, reconhece que a descentralização do poder no Brasil após a Constituição de 88 fortaleceu as oportunidades de consolidação democrática e federalismo ao incluir vários centros de poder na arena política e decisória, mas alerta que restrições de recursos econômicos afetam a parceria entre governos, dificultando descentralização financeira.

Vale ressaltar destacar que, diante dos critérios de distribuição de recursos fiscais e financeiros possibilitou que regiões menos dinâmicas e não muito habitadas, como os municípios pequenos, disponham de receitas relativamente elevadas, de forma que grandes municípios são contemplados com recursos insuficientes para atender à sua população (FREIRE, 2007). Isso em razão do fato que surgissem no Brasil um grande número de municípios. Segundo Guedes e Gasparini (2007, p.3):

Através dessa descentralização, podemos afirmar que o acesso de recursos às regiões mais pobres foi positivamente impactado (nas duas últimas décadas, houve movimentos claros no sentido de redistribuição de receitas). Frente a essas mudanças, a Constituição de 1988 promoveu também o desequilíbrio de representação política, já que elevou a participação dos parlamentares das regiões menos desenvolvidas, em comparação com as regiões mais avançadas.

Com isso posto, alguns autores afirmam que a Constituição de 1988 estabeleceu uma descentralização de receita, mas não uma descentralização de encargos. Soares (1997, p.123) acredita que:

Durante o regime militar houve um processo de centralização fiscal no qual a União, excluídas as transferências intergovernamentais, passou de uma participação líquida na receita total de 39,0% em 1965 para

50,5% em 1974. A partir da década de 80, esse processo foi interrompido. Nesse período, estados e municípios passaram a pressionar por maiores recursos, houve uma descentralização significativa dos recursos fiscais da União sem uma correspondente descentralização das competências administrativas.

Baseado nesses conceitos, Arretche (2005, p. 266) argumenta que:

Assim embora tenha sido pensada para revitalizar a Federação, a descentralização de recursos a enfraqueceu, porque não foi acompanhada por uma distribuição também dos encargos entre os governos e de novos mecanismos de cooperação intergovernamentais, o que passou a condicionar a natureza de ajuste fiscal.

Figueiredo (2006) concorda que, neste período, as receitas foram atribuídas às autarquias locais antes da decisão de descentralizar as responsabilidades e competências funcionais de cada esfera de governo. Rezende acredita que a alegada autonomia financeira era a autonomia de gastos, e não o poder de fixar os impostos necessários para financiar as despesas (REZENDE, 1995, p. 43 apud XAVIER, 2014).

Em conclusão, a reforma tributária promovida pela CF/88 redefiniu as competências tributárias (descentralização fiscal), todavia, não estruturou um planejamento de descentralização de encargos e responsabilidades para os entes federados. Além dos temas discutidos, a CF 88 não se eximiu de discutir e proteger o direito fundamental à saúde, definindo como obrigação do Estado promovê-la da mesma sorte a carta magna inovou, concebendo o SUS.

3.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias, o que contribui para uma maior atenção ao sistema tributário, que é criticado pela população não apenas pela carga tributária excessiva, mas também pela complexa legislação tributária, além de questionamentos sobre a destinação dos recursos arrecadados que devem atender às necessidades sociais e que são precárias nos campos da saúde, segurança e educação. O Sistema Tributário Nacional abrange todo o conjunto de tributos vigentes no país, amparado legalmente pela lei máxima, a Constituição Federal Brasileira. Estão organizados de forma organizada, respeitando as normas que lhes são aplicáveis, e que servem para suprir a necessidade de recursos para a manutenção das atividades de interesse público.

Na atual Carta Magna, promulgada em 1988, o Sistema Tributário Nacional está inserido no Título VI, que prevê a tributação e o orçamento do Estado. A Seção II, nos artigos 150 e seguintes, prevê as limitações ao poder de tributar dos entes federativos, importante matéria no que tange à disciplinar o Estado em prol da segurança do contribuinte. Inserido nestes artigos estão importantes princípios constitucionais, conforme leciona o grande tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho (2009, p. 164):

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, inexprimíveis (art. 60, § 4º, da CF).

As próximas três seções tratam dos tributos de responsabilidade da União, dos estados e distritos federais e dos municípios, respectivamente. O Sistema Tributário Nacional necessita de reforma devido à enorme carga tributária atualmente imposta ao contribuinte, e a inevitável necessidade de mudança é pacífica tanto para o governo quanto para o setor privado, segundo preconiza Haidar (2012) “em todas as pesquisas já feitas sobre a questão tributária constata-se que os três maiores problemas são: a) carga tributária elevada; b) burocracia excessiva; e c) insegurança jurídica inclusive nas questões já julgadas”.

A nossa atual Constituição Federal de 1988 dá especial importância ao título que prevê um sistema tributário que garanta os direitos fundamentais ao impor regras constitucionais que limitam as competências do Estado no domínio da tributação. Consoante aos ensinamentos do grande mestre Aliomar Baleeiro (2010, p.21) “O tributo é vetusto e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”. O Código Tributário Nacional traz, no artigo 3º, a previsão legal do conceito jurídico de tributo:

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

Assim sendo, toda forma de captação de receita feita pelo Estado é tributo desde que suas características se enquadrem no conceito acima. A Constituição

Federal prevê inicialmente as espécies tributárias no artigo 145. Tributo é um gênero de três graus: impostos, taxas e atualizações. Há outra desagregação entre os tipos de tributos: tributos vinculados à reserva estadual e tributos alheios que não dependem de nenhuma ação do Estado. Ressalta-se que impostos são tributos não vinculados; por outro lado, as taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados. Outrossim, sobre esta temática, aponta o mestre Sacha Calmon Navarro Coelho (2008, p. 29 e 30):

Pois bem, o constituinte de 1988, como de resto ocorreu com a Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria. Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições: os não-vinculados são os impostos. Significa que o fato jurídico genérico das taxas e contribuições necessariamente implica em uma atuação do Estado.

O conceito jurídico de impostos está previsto no art. 16 do Código Tributário Nacional “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Para evitar a tributação de um mesmo fato gerador por mais de um ente federado, a Constituição Federal define de forma exaustiva os tributos para cada um deles conforme prescrito pela Constituição Federal. Nesse entendimento, Coelho (2009, p. 436) aponta que:

É por isso que o único modo de se evitar que um mesmo fato econômico seja tributado por mais de uma pessoa é a enumeração exaustiva dos impostos, seguida de uma repartição expressa e rígida, com a consequente atribuição de competência privativa às pessoas políticas.

Os impostos de competência da União encontram-se previstos no artigo 153, imposto sobre importação de produtos estrangeiros; imposto sobre exportação; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro; sobre a propriedade territorial rural; e imposto sobre grandes fortunas. O artigo 154, inciso I prevê a competência da União

para instituir outros impostos não contemplados no artigo anterior, desde que não sejam cumulativos e não tenham o mesmo fato gerador dos impostos já instituídos. E no inciso II do mesmo artigo, a possibilidade de impostos extraordinários. Os impostos de competência estadual e municipal seguem na sequência dos próximos artigos.

Em se tratando de taxas, o fato gerador é o exercício regular do poder de polícia e a utilização dos serviços públicos referidos no art. serviços públicos (*uti singuli*) prestados ou disponibilizados ao contribuinte. No que se refere às contribuições de benfeitoria, há uma característica muito especial desse tipo de imposto, pois o fato gerador só ocorre quando há aumento do valor do imóvel para o contribuinte quando da realização de obras públicas. Isso para evitar que o proprietário do imóvel seja favorecido com o preço do imóvel resultante de obras em detrimento de outros imóveis.

Os Empréstimos Compulsórios, espécie tributária prevista na competência residual da União, aponta que somente ela poderá instituir empréstimos compulsórios segundo previsão do art. 148, CF, nos casos de despesas ocorridas com calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, devendo-se neste ser observado, dentre outros, o princípio da anterioridade. As Contribuições Sociais de competência exclusiva da União, as contribuições sociais se dividem em contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, art.149, CF, amparada pela competência residual da União, poderá, ainda, ser instituída a contribuição para a seguridade social, art. 195, § 4º, CF.

A Constituição Federal estabelece os limites do poder dado ao legislador ao estabelecer tributos nos dizeres dos artigos 150 a 152 da Magna Carta de 1988 os princípios basilares do Direito Constitucional tributário e sua não observância é motivo para questionamento sobre a inconstitucionalidade de eventuais tributos. Esta limitação está voltada a segurança do cidadão, estes princípios são: a Legalidade (art. 150, I); a Isonomia (art. 150, II); o Irretroatividade (art. 150, III, "a"); o Anterioridade (art. 150, III, "b"); o Proibição de Confisco (art. 150, IV); a Liberdade de Tráfego (art. 150, V); o Imunidades (art. 150, VI); outras Limitações (art. 151 e 152).

A obrigação tributária não depende da vontade do sujeito passivo. Ela é imposta por lei, diz-se "ex lege". Esta pode ser principal ou acessória e na interpretação do art. 113 do CTN distingue a obrigação principal da acessória quando se trata de objeto ter ou não conteúdo pecuniário. Esta interpretação é criticada já que não se pode

confundir a sanção com tributo. A sanção desde que prevista em lei poderá ser cobrada, porém não tem caráter tributário. O art. 114 do CTN define o fato gerador da obrigação principal, e quando da ocorrência deste é que nasce a obrigação jurídica de pagar o tributo, e o art. 115 do CTN traz o fato gerador da obrigação acessória, traduzida em prestação positiva ou negativa de fazer ou não algo em interesse do órgão arrecadador.

4 AS NOVAS TECNOLOGIAS E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE BRASILEIRA

A oferta de serviços de transporte individual pago em veículos particulares por meio do uso de aplicativos de empresas de tecnologia são modelos de negócios modernos focados na mobilidade de um indivíduo percebido como um cliente em potencial. Esses tipos de serviços inovadores surgiram graças aos avanços tecnológicos em microprocessadores a partir da década de 1960 e posteriormente com a evolução das Tecnologias de Informação e Comunicação - TICs, que possibilitam novas oportunidades de organização e desenvolvimento dos municípios (BARBOSA et al., 2017). Assim, a necessidade de melhorar a mobilidade urbana se conjuga com os avanços tecnológicos emergentes.

Os smartphones tornaram-se gradualmente uma ferramenta indispensável para ajudar as pessoas a produzir ou se tornar móveis, fornecendo informações contextuais e servindo como um recurso ideal para viabilizar novos serviços de mobilidade. Utilizando dados cada vez mais robustos e fáceis de interpretar sobre as diversas opções de transporte, os usuários de smartphones podem escolher entre um número amplo e crescente de serviços de transporte para planejar suas viagens e facilitar o processo de mobilidade. De forma geral, as TICs ocasionaram o surgimento de novas oportunidades para a criação de novas opções de transporte e serviços, citando-se como exemplo o compartilhamento de carros, compartilhamento de bicicletas, serviços de transporte individual remunerado e outros serviços (DAVIDSON et al., 2016).

As TIC, à medida que os padrões de consumo mudaram, começaram a abrir espaço para a chamada economia colaborativa, com ênfase na redução do desperdício e na criação de serviços mais simples, distribuídos em tempo real, digitalmente, a custos marginais baixos e altamente escaláveis (HENWOOD, 2015). Desde 2010, diversas novas empresas com propostas inovadoras transformaram alguns mercados e passaram a atender novas necessidades, conhecidas como “startups”, partindo de uma ideia com alto potencial de rentabilidade e apresentando crescimento mais rápido do que empresas já consolidadas no mercado.

Esses novos modelos de negócios têm assumido cada vez mais uma posição de destaque na mídia e na pesquisa, pois se tornaram um importante agente de mercado em diversos setores. Para alguns autores, o sucesso das startups não está apenas na geração de novas tecnologias, mas também no uso estratégico das

inovações para criar novas e melhores soluções, muitas vezes enfraquecendo ou mesmo dizimando as estruturas de mercado existentes (NOGUEIRA et al., 2016).

Nesse contexto, startups com foco em mobilidade urbana possuem aplicativos que atuam como plataformas intermediárias, pois excluem a necessidade de um intermediário de comunicação entre passageiros e prestadores de serviços. (EINSENMANN, 2006). No entanto, são uma alternativa a alguns meios de transporte convencionais ou públicos de forma acessível ao consumidor. Dessa forma, estimulam a demanda ao mesmo tempo em que geram oportunidades para a criação de novos modelos de negócios.

4.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS

No conceito da Uber, o aplicativo é uma forma moderna e inovadora de fornecer transporte pessoal e privado ao redor do mundo, onde é necessário apenas um smartphone ou tablet para acessar o aplicativo, cadastrar informações pessoais e cartão de crédito. Uma plataforma virtual que fornecerá motoristas capazes de atender às necessidades dos usuários que buscam serviços (UBER, 2015).

Nessa perspectiva, como tem acontecido na maior parte do mundo, no Brasil, a Uber parece ter iniciado suas operações na cidade do Rio de Janeiro em 2014, mesmo sem qualquer regulamentação de seu serviço, e desde então ganhou considerável aceitação no país, que pode inclusive ser estendido ao transporte de alimentos (UbeReats) e gado (Uber Pet) (BAPTISTA, 2016, p. 80).

Em se tratando do impacto da digitalização no setor de transporte brasileiro, observou-se que a disseminação de serviços de utilidade pública contratados por pessoas físicas por meio de plataformas digitais de smartphones tem contribuído para mudanças na dinâmica do mercado de transporte, atingindo, sem sombra de dúvida, seu ápice em função da pandemia de COVID-19, no contexto do distanciamento social estabelecido pelos governos do Estado (MCCLASKEY, 2020, p. 69).

Como os benefícios de tais serviços e sua utilidade para a sociedade civil, principalmente servindo como fonte de renda no contexto político e econômico de altas taxas de desemprego no Brasil, acabaram tornando a proibição de aplicativos móveis de transporte privado de passagem praticamente inviável, de forma que a legalidade correspondente foi debatida diversas vezes em todo o país, principalmente devido à suposta concorrência desleal com os serviços de táxi. Por sua vez, ocorreu a regulamentação desta modalidade por meio da atualização da Lei nº .468/1187.

Se as mudanças acima mencionadas na tecnologia de transporte acabaram por levar à necessidade de ajustar o modelo de regulação tributária vigente até então, o debate sobre suas respectivas localidades também parece ter matado os governos municipais e o Distrito Federal nos Estados Unidos, Alemanha, França e China. Decisões sobre o tratamento fiscal das atividades (HARTMANS, 2019, p. 4).

No caso da Uber, apesar de suas respectivas semelhanças com os serviços oferecidos por empresas ou taxistas, o nome Ubercab, que a empresa adotou originalmente na Califórnia, confirma isso pelas dificuldades que enfrentou para cumprir as regras de transporte. empresas privadas tradicionais do setor, a empresa adotou uma estratégia de renomear seu nome para o atual Uber, assumindo uma narrativa de modelo de negócios de tecnologia diferente da regulamentação de serviços de táxi existente (UBER, 2020, p. 10).

No entanto, dadas as dificuldades na regulação dos serviços de táxi existentes, a Uber, baseada em um novo nome e estratégia de enquadramento no contexto de uma empresa de tecnologia, finalmente se reinventou e expandiu suas atividades para o mercado mais exclusivo dos Estados Unidos. Um mundo sem regulamentação, o que gera um grande debate sobre regulamentação de serviços (MCCLASKEY, 2020, p. 90).

Portanto, abordar especificamente a incerteza da legislação nacional ou regulamentação adequada dessas inovações nas plataformas digitais e suas consequências, de maneira que as autoras Baptista e Keller abordam o dilema regulatório em se tratando do caso da Uber no país e no mundo, a saber:

O oferecimento de serviços de transporte particular por meio da plataforma digital para smartphones Uber — lançada nos Estados Unidos em 2010 e em operação no Brasil desde 2014 — tem despertado intensas reações não apenas dos prestadores dos serviços de transporte de passageiros regulamentados como de autoridades públicas das diversas esferas de poder (...) No Brasil, algumas prefeituras, pressionadas pelas corporações de prestadores dos serviços regulados, optaram inicialmente por proscriver a plataforma, interpretando-a como violadora da privatividade estatal do serviço público de transporte de passageiros (...) Perdoe-nos o leitor, mas esse relato quase jornalístico de três situações pinçadas ao acaso do noticiário recente pareceu útil por evidenciar que parte expressiva das questões que impactam o cotidiano das sociedades contemporâneas contrapõe, de um lado, os avanços da tecnologia e, do outro, o papel que os Estados e, por consequência, o Direito devem ou não exercer na disciplina dessas inovações. Esse é o ponto comum que as une. A

velocidade dos avanços tecnológicos, especialmente os da tecnologia digital e de dados, tem posto às administrações públicas, estatais e supraestatais, os desafios de decidir quando, por que e até onde intervir e disciplinar essas inovações (BAPTISTA, 2016, p. 77).

Por meio dessa abordagem, nota-se que o que está acontecendo com a entrada de plataformas digitais para transportadores privados no mercado global de transporte ilustra os desafios que se colocam aos países, destacando a incerteza da tomada de decisão no sentido de: a) “Por quê” regular, tido como a identificação da tecnologia disruptiva que deve ser regulamentada; b) “Quando” regular, tratando-se do momento de qualquer intervenção regulatória; e c) “Como” regular, devendo-se analisar a forma e do conteúdo que a regulação deve possuir (RIBEIRO, 2017).

Embora tenha ocorrido o ajuste feito no âmbito federal perante à Política Nacional de Mobilidade Urbana (Lei 12.587/12) para a inclusão dos serviços da Uber no rol de transportes regulamentados, as questões tributárias continuam cautelosas e diferenciadas referente a este tema, uma vez que diferentes cidades do país adotam maneiras de regulamentar serviços de transporte privado de passagem de modos não uniformizados. Isso porque alguns municípios, estados e distritos federais sequer editaram normas tributárias específicas sobre o tema, enquanto outros fizeram com que a produção regulamentada fosse insuficiente para estimular esse tipo de atividade econômica.

A disseminação da tecnologia e sua facilidade de acesso, tanto para empreendedores quanto para os usuários, provocou mudanças na dinâmica do mercado de serviços ou produtos, em várias áreas, como por exemplo, a oferta de serviços de transporte particular individual (DUSI; TACO; NETO, 2016). As condições das vias, juntamente com o crescente fluxo de veículos nos grandes centros, dificultam a mobilidade urbana, causando atrasos, estresse e insatisfação da população. Neste sentido, surgiram as aplicações de transporte privado que, pela comodidade, simplicidade, segurança e eficiência, têm tornado os seus serviços cada vez mais populares junto dos utilizadores de serviços de mobilidade (OLIVEIRA; MACHADO, 2017). Assim, em 2008 surgiu a Startup Uber, pela dificuldade de Travis Kalanick e Garrett Camp para pegar um táxi em Paris (BINENBOJM, 2017).

O fenômeno Uber e seu efeito disruptivo no serviço de transporte individual de passageiros chegaram ao Brasil em 2010. Esse aplicativo está disponível para download em smartphones, o que permite qualquer usuário requisitar um veículo de

motorista profissional previamente credenciado na Uber. Essas são algumas das particularidades da Uber que diferem do serviço de táxi. Originariamente, a Uber adotava o modelo de negócio de carona remunerada, advinda da economia compartilhada, através do qual o agente credenciado dava uma carona a potenciais interessados cadastrados.

No entanto, o modelo inicial de pedágio superou as expectativas devido à qualidade do serviço de transporte de passageiros, que inclui carros mais novos e luxuosos, motoristas bem vestidos e preços competitivos. (BINENBOJM, 2017). Diante disso, a Uber que surgiu com o avanço da tecnologia, alavancou a criação de novos empregos (BINENBOJM, 2017).

Esse fenômeno criou alternativas de emprego que ajudam a fortalecer as economias locais e melhorar o acesso ao transporte; e que o transporte é mais seguro, pois os usuários e motoristas precisam ser registrados (UBER, 2017). Para esses motoristas, a Uber se coloca como uma oportunidade de emprego, ou como um novo negócio que pode melhorar a vida dos colaboradores. Seus motoristas não são contratados, mas sim cadastrados e vinculados ao sistema. Seus salários não são fixos, são remunerados semanalmente de acordo com os trajetos realizados com usuários.

Os carros também não pertencem à Uber, mas sim aos motoristas cadastrados (BARROS, 2015). Esse fenômeno criou alternativas de emprego que ajudam a fortalecer as economias locais e melhorar o acesso ao transporte; e que o transporte é mais seguro, pois os usuários e motoristas precisam ser registrados (VEIGAS; LETRA, 2016).

Outro grande diferencial do Uber é seu sistema de classificação, que classifica motoristas e passageiros. Quando se trata de pilotos, a avaliação das corridas abrange diversos aspectos, que vão desde a qualidade do carro até a qualidade do serviço e a segurança da corrida. Os motoristas com classificações baixas (classificadas abaixo de 4,6) são excluídos do aplicativo. A Uber também concede bônus aos motoristas oferecendo um pagamento de valor fixo para um período de ativação específico ou garantindo um valor mínimo de cobrança por um período específico. (VEIGAS; LETRA, 2016).

Por conseguinte, são criados incentivos para que nenhuma corrida seja negada e mesmo que exista corridas que possam gerar prejuízo, os motoristas ganham na média das corridas (OLIVEIRA; MACHADO, 2017). Portanto, esse mercado expandiu-

se no Brasil devido à crise, os motoristas quando estão na situação de desempregados acabam acreditando que trabalhar na Uber pode ser a solução. Bem como, as propagandas direcionadas aos motoristas, como: “defina seu próprio horário; faça um bom dinheiro; você pode dirigir e ganhar tanto quanto você quiser; sem escritório, sem chefe; quanto mais você dirigir, mais você ganhará; isso significa que você pode começar e parar quando quiser; e é você quem manda” (UBER, 2017).

As propagandas sobre flexibilidade e autonomia e a promessa de salários altos e fáceis podem ser aspectos que explicam a alta aderência dos motoristas, as propagandas são sugestivas no sentido de demonstrar ao futuro motorista que ele será dono do seu negócio, que poderá trabalhar quando e como ele quer. (ANDRE; SILVA; NASCIMENTO, 2017).

4.4 SERVIÇOS DE *STREAMING*

O conceito de “*Streaming*” é construído a partir da palavra da língua inglesa “*Stream*”, que significa córrego ou corrente. Na linguagem da computação e da internet, a expressão exprime a ideia de fluxo ou sucessão Sawaya (1999, p. 449). Entende-se como streaming o método de transmissão ou recepção de dados (especialmente material de vídeo e áudio) através de uma rede de computadores como um fluxo estável e contínuo, permitindo que a reprodução inicie enquanto o restante de dados ainda está sendo recebido.

Os avanços na Internet transformaram a indústria audiovisual, mudando a forma como os consumidores compram e desfrutam de novos conteúdos de filmes e TV. As mudanças foram viabilizadas pelo uso de uma nova tecnologia chamada streaming, um serviço de distribuição de conteúdo multimídia online. Como destacam Dall’Orto e Silva (2017), o streaming é uma ferramenta de recepção e transmissão de conteúdo, por meio da Internet, que cresce de forma exponencial no mercado de entretenimento.

Almeida (2019) enfatiza que a palavra streaming vem do inglês stream, que significa fluxo, visto que se trata de transmissão contínua de dados, em oposição à descarga de dados. Ou seja, se no download ocorre a transferência dos dados do programa de software para o hardware do dispositivo eletrônico, no caso do streaming, os dados não ficam salvos no dispositivo de propriedade do usuário. Ficam salvos em uma nuvem, e não em uma memória física e tangível. A desmaterialização do veículo

em que se armazena o bem representa um desafio ainda maior à tributação, visto que a nuvem não é de propriedade do usuário dos dados. (ALMEIDA, 2019, p.17).

Com o advento da banda larga e o aumento da velocidade dos provedores, o streaming ganhou ainda mais popularidade Inda e Ibañez (2018). Desse modo, a partir da aplicação de tais tecnologias na área da informação e da comunicação, surgem novas formas mais flexíveis de distribuição de conteúdos audiovisuais, tais como a tecnologia de streaming (FREIRE, 2018).

A transmissão das informações pode ocorrer de duas maneiras distintas: por meio de streaming interativo, também conhecido como *ondemand* ou *webcasting*, e de streaming não interativo, *livestreaming* ou *simulcasting*. O modo mais comum de streaming não interativo é o utilizado pelas rádios online, nas quais o usuário não possui a liberdade de escolher qual música deseja ouvir enquanto ocorre a transmissão, sujeitando-se à programação definida pelo distribuidor do conteúdo. Já o streaming interativo ou *on demand* se manifesta por meio de plataformas como Youtube, Netflix e Spotify, que disponibilizam ao usuário uma gama de conteúdos que podem ser escolhidos livremente, de acordo com seu próprio interesse e quando julgar oportuno.

A tecnologia está se tornando cada vez mais popular a cada dia, oferecendo ao consumidor uma infinidade de conteúdos em tempo real, pois permite que os consumidores adquiram serviços online e assistam filmes e séries por meio de dispositivos de tela como celulares, notebooks, desktops, tablets e TVs a qualquer momento (LIMA, 2015).

Nessa perspectiva, a Netflix se destaca no contexto global como a maior provedora de filmes e séries de TV via streaming. Fundada por Reed Hastings (1960) e Marc Randolph (1958) em agosto de 1997, na cidade de Scotts Valley, no Vale do Silício, EUA, a empresa surgiu como um serviço de aluguel de DVDs pelo correio. A Netflix disponibilizava os títulos dos filmes em seu site institucional. O assinante acessava o site da empresa e escolhia o filme. O recebimento e a devolução dos DVDs eram realizados via correios.

Em 1999, a empresa adotou um sistema de assinatura com aluguel ilimitado. A falta de um tempo fixo de retorno do DVD foi um sucesso, pois deu mais flexibilidade ao usuário. Em 2007, a empresa utilizou a tecnologia de streaming com assinatura mensal, trazendo aos assinantes milhões de filmes e séries pelo computador. Dois

anos depois, a organização passou a disponibilizar seus filmes e séries via TV, celulares e tablets.

A Netflix mudou os hábitos de consumo de filmes e séries por meio de serviços de streaming. A mudança é caracterizada principalmente por uma questão de tempo, já que a empresa disponibiliza aos consumidores filmes e todas as temporadas da série para visualização em data e horário convenientes. O serviço oferecido pela empresa também inclui programação, permitindo que o usuário gerencie seu próprio entretenimento, já que a escolha do conteúdo oferecido fica nas mãos do consumidor. A escolha da programação, do tempo e do dispositivo é possível devido à tecnologia streaming (SACCOMORI, 2015)

Conforme o exposto, streaming pode ser definido como uma tecnologia de transmissão de arquivos de áudio e/ou vídeo ao usuário de forma que não seja necessário o download de dados para o hardware de um dispositivo eletrônico. No entanto, para isso, é utilizado um sistema chamado cache que armazena o conteúdo enquanto ele está sendo transferido. O player, aplicativo que reproduz áudio ou vídeo no dispositivo do usuário, armazena temporariamente as partes do conteúdo acessadas via streaming, permitindo uma transmissão tranquila, mesmo em caso de atrasos na recepção dos dados. Dessa forma, garante-se que a experiência do usuário não seja perturbada (ALMEIDA, 2019).

Entre as novas tecnologias que melhor representam essa revolução tecnológica está a atividade de streaming. O streaming (ou fluxo de mídia) é resultado direto da consolidação e aumento da qualidade dos serviços de internet oferecidos no país. A atividade consiste em fornecer conteúdo multimídia protegido por direitos autorais (músicas, filmes e séries), geralmente contratados como parte de uma assinatura mensal, que é reproduzido à medida que são recebidos pelo usuário. (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

Isso significa que, diferentemente do download, onde o conteúdo recebido é armazenado permanentemente no dispositivo do usuário, o conteúdo acessado via streaming é disponibilizado pela plataforma de internet (*multicast* ou *broadcast*), armazenado temporariamente e reproduzido imediatamente para seus usuários. Dada a facilidade oferecida, o streaming atraiu milhões de usuários em todo o mundo, e seu sucesso não passou despercebido pelas autoridades fiscais que o consideraram uma atraente fonte de receita (FULGINITTI, 2020, p. 2).

O ano de 2015 foi um marco na reconfiguração dos mercados de mídia em nível global. De acordo com um estudo da consultoria Ipsos, em 13 grandes mercados nacionais de música pela primeira vez, a maioria (51%) dos consumidores utiliza serviços de streaming para ouvir arquivos de música - deste mundo 35% usam serviços gratuitos e 16% são assinantes e pagam mensalidades (IFPI, 2015). Segundo o *Digital Music Report 2015*, da *International Federation of Phonographic Industry*, destaca, logo no texto de apresentação, o “desejo do consumidor por acesso a música, mais do que por sua propriedade” (IFPI, 2015, p. 5). Se você já comprou um CD, em formato físico ou para download, agora está pagando cada vez mais para ouvir os mesmos fonogramas em vários dispositivos, graças à melhor conectividade de Wi-Fi, redes 4G e tecnologia bluetooth (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

No consumo de mídia de áudio, vivenciamos uma mudança de uma cultura de portabilidade - que remonta aos antigos toca-discos portáteis, rádios a bateria e fitas cassete, mas que passa também pela prática de download (pago ou não) de arquivos de áudio reproduzidos em players de mídia e telefones celulares - para uma cultura de acesso (KISCHINHEVSKY, 2015), na qual novos serviços, gratuitos ou por assinatura, oferecem um fluxo aparentemente infinito de arquivos digitais de áudio (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2015).

Esses serviços de streaming desempenham um papel fundamental na indústria midiática nesta década, apresentando-se como redes sociais online e espaços de negociação de identidade, favorecendo a comodidade dos consumidores e utilizando campanhas para criminalizar o compartilhamento de fonogramas protegidos. de acordo com direitos autorais (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

De acordo com o *Global Music Report*, que no ano de 2016 substituiu o *Digital Music Report*, dados apontam para uma tendência de crescimento do segmento de streaming de maneira sólida (IFPI, 2017). As receitas com vendas digitais subiram 17,7%, impulsionadas pela expansão de 60,4% no faturamento dos serviços de streaming. A partir disso, vendas digitais respondem por metade das receitas da indústria da música, que cresceram 5,9% em 2016, embora tenha ocorrido queda de 7,6% nas vendas de formatos físicos e de 20,5% nos downloads pagos (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

A marca de 100 milhões de assinantes de streaming em todo o mundo foi superada pela primeira vez, mais que o dobro dos 41 milhões de ouvintes na lista de

assinantes registrados pelo *Digital Music Report* em 2014. O total de contas pagas ao final do ano de 2016 alcançou 97 milhões, mas, com o crescimento de planos família, o universo de usuários superou 112 milhões, correspondendo a mais da metade do total de usuários de serviços de streaming, estimado em 212 milhões (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

O ano de 2015 marcou uma inflexão. Pela primeira vez desde 1999, quando a indústria fonográfica passou a perder faturamento na esteira da ascensão de serviços de P2P como o Napster, houve crescimento nas receitas totais do setor, que chegaram a US\$ 14,8 bilhões, contra US\$ 14,3 bilhões em 2014 - ainda assim, um montante 38,8% inferior ao recorde pré-crise. A recuperação teve continuidade em 2016, graças, sobretudo, ao segmento de streaming (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

Embora existam atualmente mais de 400 serviços de streaming operando em mais de 200 países (IFPI, 2015), o surgimento de novas entidades ligadas a conglomerados que atuam nas indústrias de computação, telecomunicações e entretenimento apresenta uma série de desafios para pequenas e médias empresas independentes . empresas que não têm a mesma capacidade de gerar economias de escala.

Assim como em meados do século XX, quando grandes empresas assumiram centenas de gravadoras independentes, as atuais empresas de música estão tentando mudar sua posição no mercado investindo em ações ou alianças estratégicas com novos serviços de streaming. Só que desta vez eles estão enfrentando uma nova e acirrada concorrência de conglomerados sem histórico anterior no setor de mídia, mas com receitas muito maiores, proporcionadas por redes sociais, serviços online gratuitos, plataformas de comércio eletrônico, consoles de jogos etc. (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

As empresas do ambiente de mídia de áudio digital possuem configurações diferenciadas. No entanto, para fins de categorização, apesar de muitos modelos de negócios, podemos dividir esses atores em: I. Serviços de streaming pago vinculados a conglomerados como *Google Play*, da *Google Inc.*, *Apple Music*, da *Apple*, *Groove* (ex-Xbox Music), da *Microsoft*, e *Prime Music*, da *Amazon*, eles vêm com grandes investimentos em marketing e são apoiados por plataformas e dispositivos de vendas online de sucesso global.

Embora agora operem mais como empresas de música que licenciam fonogramas, essa categoria inclui grandes gravadoras internacionais que anunciaram iniciativas conjuntas como CÜR, que tem participações de *Universal Music Group*, *Sony Music Entertainment* e *Warner Music Group*¹³ como o lançamento da plataforma Digster.fm, pela Universal Music, ou a compra dos serviços de fornecimento de playlists para terceiros, como Filtr, pela *Sony Music*, e *Playlists.net*, pela *Warner Music* (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

Há também parcerias marcantes em nichos específicos no Brasil, como o lançamento do Bradesco Music, que une Universal Music e Banco Bradesco, oferecendo aos clientes um serviço de streaming com meio milhão de músicas e 50 mil vídeos de uma gravadora pelo preço de R\$ 4,90 por mês. (IFPI, 2015). No país, os serviços independentes de streaming pago como o *Spotify*, de origem sueca, o francês *Deezer* e os norte-americanos *SoundCloud*, *Napster*¹⁴ e *Tidal*, que contribuem para uma forte expansão da base global de assinantes, mas enfrentam uma concorrência cada vez maior. Alheios aos conglomerados de mídia e entretenimento, eles buscam parcerias para explorar novos mercados (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

No Brasil, a *Deezer* fechou acordo para ser o serviço oficial de streaming da Telecom Italia Mobile (TIM), enquanto o Napster se associou à Vivo, da espanhola Telefônica - ambos compartilham o principal segmento móvel do país, ao lado da Claro, da mexicana América Móvil que comprou seu próprio serviço de streaming Ideias Muzik, lançado em 2012 pela incubadora de empresas brasileira Ideiasnet, agora se chama Claro Música. Há também serviços de streaming financiados por anúncios que não têm participação significativa no mercado brasileiro de mídia de áudio, ao contrário dos Estados Unidos, onde a Internet Radio Pandora é líder absoluta em audiência, com 78 milhões de usuários únicos por mês (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018).

O surgimento de novos concorrentes tende a afetar a sustentabilidade de serviços independentes que podem não ser financeiramente fortes o suficiente para permanecer no negócio (KISCHINHEVSKY; VICENTE; DE MARCHI, 2018). Esse cenário impõe desafios extraordinários à atuação dos atores tradicionais e à discussão de políticas públicas que garantam condições justas de concorrência, em primeiro lugar, equalizando as regras para a existência do direito autoral.

5 A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR E A EVOLUÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: UM OLHAR SOBRE APLICATIVOS DE TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIRO E STREAMING

O sistema tributário brasileiro tem se deparado com os desafios que a economia digital impõe a outros países. Mudanças estruturais na economia e na sociedade parecem ter esgotado o potencial de expansão do sistema brasileiro e até mesmo questionar sua capacidade de utilização do cenário atual (NETO et al., 2019).

Há sinais claros de mudança. Nos últimos anos, o que antes era a característica mais importante do sistema tributário brasileiro, a eficiência da arrecadação tributária, parece estar ameaçada. A carga tributária global do Brasil, que esteve próxima de 35% entre 2005 e 2008, já caiu para menos de 33% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2017 (BRASIL, 2018). É certo que a recessão também desempenha um papel neste cenário, dado o seu impacto negativo nas receitas públicas. Mas a verdade é que os sinais de uma ruptura estrutural em nosso sistema tributário estão se tornando cada vez mais evidentes, com a retração dos fundamentos subjacentes à carga tributária atual, como, por exemplo, petróleo, automóveis, comunicações, indústria transformadora, e até mesmo o emprego formal.

Aparentemente, a mudança no cenário econômico traz novos desafios aos reformadores tributários e faz com que algumas propostas pouco expostas caduquem. Perante as novas realidades da economia e do mercado de trabalho, numa transformação cada vez mais urgente e rápida, será necessário reconstruir o novo sistema. A realidade, ou seja, se sobrepõe a formas jurídicas, como transformar trabalhadores CLT em prestadores de serviços, por meio da criação de empresas: uma resposta clara a um país que impõe a seus empregadores os maiores custos trabalhistas do mundo - entre impostos, taxas e insegurança jurídica. (NETO et al., 2019).

As relações econômicas e sociais no Brasil e no mundo estão mudando em tal ritmo que não parece ter experimentado isso na história. Sem planejamento ou mesmo diagnóstico do governo, o próprio mercado se ajustou. Mesmo a recente - e controversa - Lei n. A Lei 13.429 de 31 de março de 2017, que prevê a terceirização de empregos no Brasil, já está vencida e parcialmente em risco dada a velocidade das mudanças no mundo do trabalho diante da Economia Digital. Como você sabe, cada

vez mais as empresas estão sendo contratadas no lugar de trabalhadores CLT, sem recorrer a intermediários para contratar mão de obra (NETO et al., 2019).

Na verdade, vale notar que poucos países têm tantos empresários quanto o Brasil. A publicação da consolidação do ano-base de 2016 das declarações do IRPF pela Receita Federal do Brasil indica uma descoberta extraordinária: de um total de 28 milhões de declarações fiscais, 29,2% se declararam empregados de empresas privadas, contra 25,9% se declararam capitalistas, empresários e autônomos. Ou seja, 8,17 milhões declararam emprego em empresas privadas, contra 7,25 milhões de capitalistas, empresários, autônomos e bolsistas. Isso seria então 1,1 do proletariado capitalista. Em nível estadual, o principal imposto do Brasil, o ICMS, mostra claros sinais de esgotamento. Embora ainda seja o maior contribuinte do país, o peso relativo do ICMS na carga tributária global está diminuindo.

Em 2017, a arrecadação de impostos correspondeu a 6,78% do PIB e 20% da carga tributária nacional. Em 1968, o então ICM - que não incluía petróleo, gás, energia, combustíveis, comunicações e transportes em sua base - representava 7,28% do PIB e 31% da carga tributária bruta global. Além dos conflitos federativos, a tendência à depreciação da arrecadação e a falta de visão de longo prazo estão entre os principais desafios do imposto, que vem avançando muito em direção ao envelhecimento (AFONSO et al., 2018).

No âmbito municipal, embora os esforços de atualização do rol de serviços previstos na Lei Complementar n. 116/2003 para ter em conta os serviços prestados no âmbito da Economia Digital, as alterações parecem não vir acompanhadas das medidas necessárias à sua eficácia até ao momento. De fato, é improvável que mais de cinco mil municípios brasileiros estejam preparados para cobrar um imposto sobre serviços digitais nas atuais circunstâncias (NETO et al., 2019). Nos três níveis da federação, a Economia Digital reclama mudanças em matéria tributária, boa parte delas inclusive, com alteração da própria norma constitucional, com as peculiaridades e vicissitudes que são inerentes a um processo de reforma aprofundado.

5.1A RIGIDEZ CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR A ECONOMIA DIGITAL

O sistema tributário brasileiro tem uma base rígida estabelecida na atual Constituição Federal. Modernizar, adaptar-se à inovação e urgência da economia digital significa, em muitos aspectos, mudar a própria Constituição. Isso é o que pode

ser chamado até certo ponto de uma peculiaridade nacional. Nenhum outro país tem uma constituição tão detalhada e detalhada em matéria tributária como a brasileira (FUCK, 2017, p. 73-5; TORRES, 2010, p. 28). A Constituição de 1988 não apenas define limites ao poder de tributar e direitos fundamentais dos contribuintes (art. 150). Também dispõe exaustivamente sobre as competências tributárias (e.g. arts. 149, 153, 154, 155 e 156) e sobre partilha do produto da arrecadação de impostos (e.g. arts. 157, 158 e 159), alcançando tratamento especialmente minucioso no caso do ICMS (§ 2º do art. 155).

Portanto, na maioria dos casos, os esforços para modernizar a legislação tributária brasileira - para adequá-la às novas atividades e características da economia digital - exigem uma maior ou menor reforma do próprio texto constitucional. Isso porque nosso sistema tributário brasileiro é tão rígido quanto nossa Constituição. Pode, portanto, ser modificado, respeitando-se os mesmos limites - especialmente a forma federal e os direitos fundamentais dos contribuintes - e os procedimentos previstos no art. 60: votação em dois turnos em cada câmara legislativa e aprovada pelos votos de três quintos dos membros do Congresso Nacional. Por isso, é preciso obter votos de pelo menos 308 deputados federais e 49 senadores da república.

Considerando as centenas de emendas já redigidas, pode parecer um exagero dizer que o sistema é "rígido". De qualquer forma, apesar do número de alterações, a necessidade de cumprir o procedimento e as limitações previstas no art. 60 da Constituição impõe na prática um processo mais lento e complexo de reformas tributárias que exigem alterações constitucionais, além de exigir alto grau de consenso antes do quórum de aprovação.

Diante das incertezas que marcam o cenário digital, é preciso criar mecanismos para ajustar o sistema tributário à nova realidade da economia e da sociedade. E isso provavelmente implica retirar parcela considerável das disposições tributárias que hoje se encontram no nível da Constituição, deixando espaço para sua disciplina e, por conseguinte, alteração por meio da legislação infraconstitucional. De qualquer forma, e não apenas nesse sentido, a rigidez pode representar um desafio à modernização tributária do Brasil. Descrever a rigidez como um impedimento à reforma não significa apenas reconhecer que a modernização tributária do Brasil depende da reforma constitucional, mas que a reforma é atualmente necessária para flexibilizar a base constitucional de nosso sistema tributário.

Um sistema tributário adaptado à economia digital precisa ser mais ágil e flexível para poder lidar com o mundo em constante e rápida mudança. Hoje nem parece possível elencar exhaustivamente no texto da constituição os novos tributos que em breve virão contemplar novas materialidades e gerar os fatos da Economia Digital. A partir das incertezas que marcam o cenário digital, se faz necessária a criação de instrumentos capazes de ajustar o sistema tributário à nova realidade da economia e da sociedade. Para que isso ocorra, deve-se provavelmente reconsiderar a retirada de parcela considerável das disposições tributárias que atualmente se encontram no nível da Constituição Federal.

5.20 CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS NA TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS

5.2.1 O Conflito entre os Estados e os Municípios

A definição de competência, que, como outras diretrizes do sistema tributário, também se cristalizou no texto da Constituição de 1988. Adaptar a tributação no Brasil ao contexto da nova Economia Digital também exige definir (escolher) quem tributa o quê. As fundações estabelecidas em 1988 - e antes disso na década de 1960 - partem de duas premissas que já não parecem mais relevantes: foram construídas para uma economia predominantemente materialista e dividem competências entre estados e municípios, dividindo as operações entre a circulação da oferta de bens e serviços. Ambas as condições são insuficientes para a nova economia.

As mercadorias desmaterializam-se em intangíveis, e o conceito de serviço torna-se cada vez mais amplo e impreciso. Mantidas as bases atuais, muitas operações, na verdade, ou não serão tributadas nem por Estados nem por Municípios - porque, rigorosamente, não serão uma coisa (circulação de mercadoria) nem outra (prestação de serviço) - ou poderão sofrer dupla tributação, como, aliás, já se verifica no caso dos softwares, frequentemente sujeitos a exigências tributárias estaduais e municipais.

Além disso, o aspecto da arrecadação dos entes subnacionais também não pode ser desconsiderado. Admitir que a competência municipal para tributar a prestação de serviços simplesmente possa ampliar-se à medida que os serviços passem a predominar na economia implicaria aceitar a paulatina e concreta inversão do quadro constitucional de partilha tributária, que provavelmente conduzirá ao total

colapso das já combalidas finanças estaduais e ao próprio esfacelamento da federação, tal como desenhada na Constituição de 1988.

Com efeito, as premissas que lastreiam a divisão de competências foram estabelecidas ao tempo em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos e a maior parte dos serviços era relegada apenas à prestação em pequena escala e à esfera local. O cenário hoje é outro, e o critério utilizado para a partilha de competências - dicotomia mercadoria-serviço - não mais se sustenta no contexto da Economia Digital nem é suficiente para lidar com os desafios que se impõem às administrações tributárias.

Para agravar ainda mais o problema, a rigidez constitucional, que marca o sistema tributário brasileiro, eleva os casos de conflitos de competência ao patamar das questões constitucionais e federativas, a demandar julgamento em única ou última instância pelo Supremo Tribunal Federal. Não é à toa que a literatura nacional, ao examinar a tributação da Economia Digital, dê tanta atenção aos conflitos de competência entre Estados e Municípios, no tocante à tributação dos bens digitais, e à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na matéria (PISCITELLI, 2018; FARIA et al., 2018).

De fato, esse é um aspecto fundamental em relação à tributação da Economia Digital no Brasil, uma peculiaridade nossa. A definição da competência para a tributação de softwares - e, grosso modo, de bens digitais em geral - passa, hoje, necessariamente, pelo pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, à falta de uma reforma ampla do quadro normativo vigente (NETO et al., 2019).

Aliás, embora o Tribunal já tenha tangenciado o tema em algumas oportunidades, a questão ainda aguarda pronunciamentos definitivos do Plenário da Corte. O RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, é apontado como primeira oportunidade em que o Tribunal se debruçou sobre a matéria. No recurso, julgado pela Segunda Turma em 1998, a Fazenda do Estado de São Paulo insurgiu-se contra decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado que afastou a incidência de ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

O recurso foi provido para assentar a impossibilidade de tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, mas admitiu a incidência do imposto estadual sobre “cópias ou exemplares dos programas de

computador produzidos em série e comercializados no varejo” - “software de prateleira” (*off the shelf*) (PISCITELLI, 2018; FARIA et al., 2018).

Controvérsia semelhante foi enfrentada no RE 199.464, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgado 2.3.1999, e no RE 191.454, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 8.6.1999, que aplicaram a mesma orientação firmada no primeiro precedente.

Em 2010, o Plenário do Tribunal manifestou-se a respeito da incidência de ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, no julgamento da medida cautelar na ADI 1.945, na qual se discutiu a constitucionalidade da lei do Estado de Mato Grosso. A cautelar requerida foi negada, reconhecendo-se a possibilidade de incidência do imposto, a despeito da “inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito”. O julgado, no entanto, não pôs termo à controvérsia sobre a temática, tampouco assentou diretrizes claras a respeito da tributação dos intangíveis. Ainda assomam à Corte diversos outros feitos, que aguardam julgamento.

O RE 688.223, de relatoria do Min. Luiz Fux, processo-paradigma da repercussão geral, discute a incidência de ISSQN sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. A ADI 5.576, de relatoria do Min. Roberto Barroso, questiona a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre programas de computador e a validade da legislação paulista em que se baseia essa cobrança.

A ADI 5659, reportada pelo min. Dias Toffoli contesta a constitucionalidade da legislação mineira que ampara a cobrança do ICMS nas operações com programas de computador. AADI 5958, relator min. Cármen Lúcia pede a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, que regulamenta os procedimentos para a cobrança desse imposto nas operações com bens digitais e mercadorias vendidas via transmissão eletrônica de dados, bem como declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução o texto, do art. 2º, I da Lei Complementar nº 87/96 para excluir a cobrança de ICMS nas transações com bens e commodities digitais (PISCITELLI, 2018; FARIA et al., 2018).

Essa lista de processos pendentes não é exaustiva, mas parece suficiente para mostrar a complexidade dos conflitos e a importância do posicionamento do STF sobre o assunto. No cenário atual, se os fundamentos constitucionais do sistema tributário não forem considerados pelo Congresso Nacional, caberá ao Tribunal definir as

competências e opções legislativas relativas aos tributos incidentes sobre transações eletrônicas.

Por meio de medidas judiciais ou legislativas, fica claro que a atualização do sistema tributário brasileiro depende da articulação dos conflitos de competência que fervilham em torno do comércio eletrônico e dos bens intangíveis, ou da redefinição dos conceitos que servem de ônus para o compartilhamento de competências no Brasil. evitando lacunas e sobreposições, seja na identificação dos responsáveis pela tributação das transações com bens digitais no Brasil (NETO et al., 2019).

5.2.2 Conflito entre os Municípios

O ISS geralmente é devido no local de trabalho do fornecedor. No entanto, objetos de arte. 3º da lei complementar lista os casos em que o ISS é devido no local da prestação. Para os serviços de transporte privado de passageiros (Uber), aplica-se, em princípio, a regra geral, com o ISS devido no local da prestação. Nos regulamentos complementares, trata-se de "local onde o contribuinte desenvolva, de forma contínua ou temporária, a atividade de prestação de serviços e constitua unidade empresarial ou profissional, em que não sejam indicados os nomes da sede, sucursal, agência, cargo, relevantes para caracterizar o serviço, filial, escritório de representação ou contrato ou qualquer outro que possa ser utilizado" (art. 4º Lei Complementar nº 116/2003).

De fato, não faria sentido que o ISS dos Serviços de Transporte Privado (Uber) fosse vinculado aos municípios onde residem os assinantes, devido à absoluta impossibilidade prática dos prestadores de se cadastrarem em quase todos os municípios brasileiros e recolherem individualmente, ISS para cada um deles. Ocorre, porém, que as empresas de transporte privado (Uber) estão espalhadas pelo mundo e nem sempre há uma convergência entre onde está localizado o servidor, onde está o escritório operacional e onde está localizado o escritório de administração, o que dificulta a identificar corretamente a localização do provedor de serviços.

Na ausência de plantão do fornecedor, o art. 3º, caput, Ato Complementar nº. 116/2003 prevê que o ISS será devido "na residência do prestador de serviço". Neste caso, parece acertado adotar o entendimento adotado pela Seção I do STJ na súmula que definiu a comuna competente para a cobrança do ISS dos serviços de locação, a saber, o local onde ficou provada a existência de unidade profissional com poder

decisório. poderes para melhorar a essência da operação que caracteriza o fato tributário (ou seja, prestação de serviços de transporte privado (Uber) ao assinante).

Pode-se concluir, portanto, que se uma empresa privada de transporte de passageiros (Uber) for instalada no Brasil, o ISS deverá incidir sobre o município onde está localizada tal instalação. O mais polêmico é o fato de a empresa não possuir filial no Brasil, pois neste caso o art. 3º e 4º do Ato Complementar nº. 116/2003 para determinar o município responsável pela arrecadação do imposto.

Poderia se considerar a cobrança do ISS como uma “importação” de acordo com o art. 1 § 1º Ato Complementar nº. 116/2003 33. Nesse caso, o fato gerador do ISS seria caracterizado no "local de estabelecimento do cliente ou intermediário ou, na falta de estabelecimento, em sua residência" (Art. 3º, I, Complementar Lei n.º 116/2003), podendo o legislador a autarquia transferir a responsabilidade pelo pagamento da taxa aos empreiteiros, nos termos do art. 6º, § 2º, I Ato Complementar nº. 116/2003.

No entanto, tendo em vista que os contratantes são, em sua maioria, pessoas físicas, a atribuição de responsabilidade tributária tornaria extremamente complexa a arrecadação e o controle tributário, o que poderia levar à ineficácia técnica da norma tributária. Uma alternativa seria transferir a responsabilidade pela cobrança do ISS para o procurador de pessoa jurídica estrangeira (conforme previsto na legislação federal para ganhos de capital auferidos por pessoa domiciliada ou domiciliada no exterior) 34 mas isso traz alguns problemas.

Primeiramente, pode não haver advogado no Brasil, o que torna a regra inofensiva. Em segundo lugar, não há previsão no Ato Complementar que autorize o agente a ser exigível no âmbito do ISS, e "o local de residência do procurador" não equivale ao "local de residência do prestador de serviço" (Art. 3º Ato Complementar nº 116/2003). Além disso, ainda que se refere ao princípio geral de responsabilização de terceiros previsto no art. 6º, caput, Ato Complementar nº. 116/2003, exige-se que o responsável esteja de alguma forma relacionado ao fato gerador da obrigação, o que não é o caso de um advogado que seja apenas representante da empresa prestadora dos serviços e não tenha necessariamente o direito ou disponibilidade financeira para pagar o imposto.

Para superar esses entraves e viabilizar a cobrança do ISS, uma alternativa seria transferir a responsabilidade pela cobrança do imposto para as pessoas jurídicas que possuem meios de pagamento ao prestador do serviço, como operadoras de

cartão de crédito. Nesse caso, existiria uma ligação suficiente com a causa económica subjacente ao facto fiscal desde que o intermediário financeiro pague ao prestador de serviços a conta e mandato do mutuário, o que permite ao mutuário reter e cobrar o imposto através de um redução do valor a ser repassado ao fornecedor.

Com isso, restaram atendidos os limites à substituição tributária, já reconhecidos pela jurisprudência do STF, como a razoabilidade e a proporcionalidade 36. Situação análoga ocorreu, por exemplo, na cobrança da extinta CPMF, em que o fato gerador do tributo era (dentre outros) o lançamento a débito, por instituições financeiras, em contas correntes de depósito, de empréstimo, de poupança etc., sendo contribuintes os titulares das contas. Os responsáveis pela retenção e recolhimento da CPMF, no entanto, eram as instituições financeiras 37, independentemente do negócio jurídico que propulsionou a movimentação financeira (do qual a instituição financeira frequentemente não era parte).

Por sua vez, caso seja eleito como sujeito ativo do ISS o município do domicílio do tomador dos serviços (na mesma toada da Lei Complementar n. 157/2016, que incluiu o inciso XXIV ao art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003), também haverá a provável ineficácia técnica da norma de tributação, eis que as administradoras de cartão de crédito não possuem meios hábeis para recolher o ISS para praticamente todos os municípios da Federação.

Cabe destacar a decisão do ministro Alexandre de Moraes, que concedeu a medida cautelar pleiteada na ADI n. 5.835/DF para suspender a eficácia do inciso XXIV do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003 pela dificuldade de sua aplicação e pela possibilidade de esta gerar conflitos de competência. A questão, como se vê, não é de simples solução.

5.3 A AUTONOMIA FEDERATIVA AO PODER DE TRIBUTAR AS NOVAS TECNOLOGIAS

Levando em consideração a necessidade de reformar a Constituição para alterar os tributos incidentes sobre bens digitais, eliminando, inclusive, a velha dicotomia mercadorias-serviços, de que maneira pode-se assegurar a preservação da autonomia financeira dos entes subnacionais é uma questão recorrente no debate com relação a de que maneira poder-se garantir que Estados e Municípios contem com os recursos de que necessitam para o desempenho de suas atribuições institucionais (NETO et al., 2019). Essa questão é, até certo ponto, outra forma de

conceber o obstáculo dos conflitos federativos e não se apresenta apenas em relação aos desafios da nova Economia Digital. Qualquer reforma constitucional substantiva, que suprima ou unifique competências tributárias dos entes subnacionais, deverá responder idêntico questionamento.

Com efeito, o esforço de unificação e simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo no Brasil para enfrentar os desafios da Economia Digital não pode deixar de lado suas repercussões diretas nas receitas públicas dos entes subnacionais. A alteração - e, sobretudo, a exclusão - de competências demandará inevitavelmente a instituição de novos mecanismos de preservação da autonomia financeira desses entes, por meio de fundos de compensação, transferências constitucionais obrigatórias ou compartilhamento de bases tributárias (NETO et al., 2019).

A rigor, não será esta a primeira oportunidade em que se discute o tema no quadro de uma reforma tributária no Brasil. Quando da Assembleia Constituinte de 1988, no início dos trabalhos, chegou a ser aprovada a extinção do ISSQN municipal e a sua fusão ao ICM estadual, junto com os tributos federais. Mas, diante do protesto dos prefeitos à época pelo fim do seu imposto e do desinteresse dos governadores pelo tema, o imposto permaneceu na competência municipal. A situação, aliás, repetiu-se ao final do século passado, na votação da proposta de reforma tributária em 1995, quando as Fazendas estaduais não se empenharam em defender a fusão daqueles impostos.

De qualquer forma, no presente contexto, a manutenção da competência privada pode não garantir a manutenção da arrecadação tributária ou da autonomia financeira. Neste século, a carga do ICMS em pontos do PIB permaneceu praticamente inalterada - pouco abaixo de 7 pontos do PIB em termos de receitas - enquanto a carga do ISSQN aumentou 0,3 ponto do PIB. Os serviços tornaram-se o elemento mais dinâmico da economia e os produtos industriais, coração do ICMS, perdem cada vez mais espaço. (AFONSO et al., 2018).

Destarte, apesar de permanecerem firmes as bases jurídico-constitucionais de sua autonomia federativa - e de sua competência tributária -, os Estados assistem à erosão de sua base tributária real, na medida em que as atividades econômicas de que dependem perdem cada vez mais espaço e importância no cenário atual. Ou seja, de uma forma ou de outra, a criação de mecanismos de preservação da autonomia federativa é tema da ordem do dia (AFONSO et al., 2018). Além disso, as dificuldades

previsíveis na construção de um consenso que apoie a mudança na divisão das competências fiscais não inspiram otimismo nesta matéria.

5.4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

A norma de imunidade é tratada pela doutrina como norma de competência negativa, criando, juntamente com as normas que conferem competência tributária, um sistema de desenho constitucional de normas que autorizam a criação de tributos, juntamente com as normas que definem os limites (CARRAZZA, 2013, p. 814). Nesse sentido, conforme Ávila (2012, p. 272), “a parcela de poder do Estado para instituir tributo é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.

Essas imunidades tributárias, notadamente as previstas no art. 150, VI, da Constituição da República, são regras expressas de competência tributária em seu aspecto negativo, impedindo a criação de normas instituidoras de impostos para determinadas pessoas, atividades ou objetos. A doutrina costuma classificar essas imunidades em subjetivas, objetivas ou mistas. As imunidades subjetivas “são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica”, por exemplo, da imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição (SCHOUERI, 2016, p. 438).

Como lembra Schoueri (2016, p. 438), trata-se de imunidade que afasta a competência tributária sobre os impostos que oneram o objeto, e não a pessoa que transaciona o objeto. Assim, os impostos seriam os que gravam os serviços, produtos (IPI e ICMS) ou importação, não existindo, por outro lado, imunidade de impostos sobre a renda e o patrimônio das pessoas envolvidas. Nessa senda, Costa (2015, p. 78) afirma que as imunidades objetivas são quase sempre específicas, pois, a imunidade impede a incidência de imposto sobre impostos específicos que podem gravar o objeto de um negócio jurídico.

Em relação à terceira modalidade, a imunidade mista, Nogueira (1994, p. 169) advertiu que é de difícil verificação, mas afirma que nem sempre é possível enfatizar se um aspecto objetivo ou subjetivo predomina em determinada regra de imunidade, pois neste caso é classificado como misto.

5.5 AS SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS E OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA REALIDADE BRASILEIRA

5.5.1 Tributação de Serviços de Transporte Privado de Passageiros Intramunicipal e Intermunicipal

A estruturação da administração tributária de municípios é organizada para promover a incidência de exação por meio de legislação municipal específica para incidir sobre serviços de transporte intramunicipal individual de passageiros pela utilização de aplicativos (VIEIRA et al., 2021, p. 49).

A criação destas legislações para essa finalidade tem sido devido ao significativo crescimento de aplicativos como Uber, 99 Pop, Cabify e semelhantes (COSTA, 2015). Nessa perspectiva, municípios têm debatido sobre a existência de municipal específica para tributar serviços de transporte intramunicipal individual de passageiros nestes casos, todavia, surge o debate com relação ao fato gerador da exação tributária na oferta do serviço de transporte intramunicipal mesmo que disponibilizado por meio da utilização de veículos autônomos.

Para Melo (2021, p. 27) essa situação incide no tributo sobre serviço prestado a partir de automóveis cuja automação é completa, o que seria caracterizado pela desnecessidade de interferência humana em realizar todas as etapas referentes aos serviços econômicos desenvolvidos pela organização que oferece o serviço para o consumidor. Nesse entendimento, uma vez solicitado o veículo através do aplicativo, o mesmo irá se dirigir até o local onde o usuário se encontra, guiado por meio de sistema de georreferenciamento, realizando seu transporte até um destino sem que haja interferência humana, tendo-se um sistema fundamentalmente baseado em inteligência artificial.

Esse debate é acirrado e ainda não encontra consenso nas doutrinas. Nesse viés, a determinação da natureza jurídica dos serviços desempenhados por empresas de transporte de passagem privado, as quais têm como principal atividade a oferta de serviços de transporte por veículo autônomo, tendo-se em vista que, embora esses serviços sejam semelhantes aos aplicativos utilizados para transporte, ainda se afasta em termos de tributação.

No que diz respeito a essas restrições, como escreve Machado (2010, p. 424), um fato tributário é definido por lei municipal, mas essa definição deve respeitar os limites estabelecidos pela lei complementar, que por sua vez não pode ultrapassar os

limites decorrentes da norma da constituição federal, que confere poderes aos municípios. Portanto, como não há lei em sentido estrito que permita a tributação do ISSQN para locação de veículos totalmente autônomos, a taxa de ISSQN para essas atividades deve ser excluída por falta de previsão legal, de modo que uma eventual cobrança de o parcelamento do imposto não permitido por lei constituiria grave inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade. Por esse motivo, é importante que o Brasil siga uma prática global que foi pautada pela necessidade de criar efetivamente novos impostos para cobrir tecnologias emergentes.

O serviço de transporte é abordado na Lei Complementar 116/03 que contempla as seguintes atividades: (I) o serviço de transporte de natureza municipal e (II) a locação de bens móveis. Nessa Lei, o serviço de transporte está previsto no item 16, o qual esclarece que:

LEI COMPLEMENTAR 116/03:

16 - Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.

Nesse entendimento, o serviço de transporte é disciplinado no ordenamento jurídico brasileiro e por essa razão pode-se inferir algumas considerações sobre a sua tributação no contexto da economia digital. Como estabelecido no Código Civil em seu artigo 730, tem-se que “pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas, permitirão que um automóvel autônomo vá ao encontro de determinada pessoa e siga até um local indicado sem que haja qualquer interferência humana durante todo o processo, sendo tudo realizado automaticamente por meio de algoritmos”.

Frente a essa disciplina, o transporte privado de passageiros intermunicipal também é tema de debate com relação à tributação de serviços. De forma alguma pode-se inferir que a inteligência artificial dos veículos autônomos presta serviços, devendo-se observar a natureza da execução deste serviço (TELLES, 2021, p. 48). Schoueri e Galdino abordam esse tema da seguinte forma:

Nota-se: não é dizer que uma mercadoria em si prestaria um serviço por executar sua função sem a provocação humana. Afinal, se uma mercadoria pudesse prestar um serviço, admitir-se-ia um serviço sem a figura do prestador, pois não há um terceiro que realiza o serviço.(...) Dessa forma, para fins de incidência de ISS e de ICMS, é impossível uma prestação de serviço por uma mercadoria, pois inexistiria o aspecto pessoal da hipótese tributária, qual seja, a figura do prestador, necessariamente distinto do tomador de serviço. Portanto, o fato de haver inteligência artificial não implica a prestação de um serviço pelo objeto, mas apenas a execução de uma função, em geral, distinta de sua específica.

Vieira et al. (2021, p. 179) aponta que no caso do Uber, existem algumas problemáticas diante de duas situações jurídicas diferentes. A primeira refere-se ao serviço de intermediação eletrônica no transporte oferecido pela empresa operadora através de plataforma, de maneira que, o aplicativo, com o objetivo de operacionalizar o transporte privado de passageiros; por outro lado, a segunda problemática refere-se à efetiva prestação de serviços realizada pelo indivíduo motorista cadastrado na plataforma Uber.

Desta maneira, a empresa operadora cobraria uma taxa de comissão sobre o serviço prestado, como maneira de remunerar pelo espaço cedido virtualmente em sua base de dados e comércio eletrônico, de modo que o contratante teria acesso aos passageiros e ao serviço. Nessa situação, como menciona Oliveira (2019, p. 101) tem-se uma problemática referente à ausência de previsão expressa do referido serviço na Lista Anexa da Lei Complementar de nº 116 do ano de 2003, de modo que o Município tributaria o serviço a partir do item 10.02 da Lista a qual faz referência ao agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

5.5.2 Tributação de Serviços de Streaming

5.5.2.1 Lei Complementar no 116/2003 e a cobrança de ISS

A legislação anterior à Lei 157/2016 já continha uma extensa lista de serviços que constituem a hipótese do ISS, com diversos serviços, desagregados em 40 itens ou gêneros, que vão desde serviços de informática e afins até obras de arte encomendadas. Dessa forma, a palavra “serviço” não pode ser interpretada no sentido econômico ou amplo, que abrangeria todas as atividades do setor de serviços da economia, bem como todos os negócios jurídicos relativos a ativos intangíveis (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Ressalte-se que a lei em questão define como evento gerador da prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento estável, os serviços constantes da lista anexa ao Ato Complementar n. 116/2003. Assim, o preenchimento de eventuais lacunas não cabe ao tradutor, ao policial e, mais ainda, ao legislador extraconstitucional. (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

O caput do artigo primeiro da Lei nº 116/2003 menciona expressamente que o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços da lista anexa. Assim, não tributável os serviços não contidos nela, em virtude da taxatividade de serviços sujeitos ao ISS. Os atuais itens da lista de cobrança do ISS acabam por onerar serviços altamente populares, cuja análise exige primeiramente, compreender o conceito fático deste, ou seja, a forma com que são disponibilizados para o usuário de determinado conteúdo de mídia.

A questão do que se entende por “serviço” à luz do ordenamento jurídico nacional para efeitos tributários e outras definições, cujo assunto é omissivo, embora extremamente atual, é urgente, mas debatido muito antes de o streaming se generalizar. Como já mencionado, o termo "serviço" pode ser interpretado grosseiramente em dois sentidos, amplamente entendidos econômico e jurídico, onde o primeiro se refere a todas as atividades pertencentes ao terceiro setor da economia, incluindo todos os negócios jurídicos relacionados a bens econômicos intangíveis, e a segunda, já analisada no capítulo anterior, significa em suma um serviço a ser executado (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

No sentido de cessar esse tipo de discussão em razão de inexistências jurídicas, deveria a legislação infraconstitucional, baseada pela doutrina e pela vontade de suprir as lacunas legislativas, colaborando essas carências e promovendo a integração do direito sob a orientação dos princípios (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Outrossim, como se vê, a inconstitucionalidade decorrente do ato complementar 157/2016 é substantiva, parcial e direta, e exige um trabalho com a devida atenção aos detalhes que compõem o caminho para a efetiva declaração da norma. Lei que altera o Código do Trabalho 116/2003, especialmente no que se refere à lista anexa, ao acrescentar novos serviços, já mencionados nos capítulos anteriores, violou o dispositivo constitucional referente à competência dos municípios em tributar todos os tipos de impostos sobre serviços de qualquer natureza (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

A LC 157/16, que acrescenta os subitens 1.03, 1.04 e 1.9 à Lei do ISS, acionou, entre outros, uma discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma mudança legislativa, que começa com dúvidas: afinal, empresas como Netflix ou Spotify, site em funcionamento que disponibiliza seu conteúdo, estariam de acordo com o princípio da matriz de carga tributária do ISS?

No texto referente ao subitem "1.09" da atual CP 116/2003, o termo "acessibilidade" de conteúdo é referido como streaming, e como já foi ressaltado, tal acessibilidade não caracteriza a prestação de serviços, a sujeito do qual é uma obrigação de fazer. Sobre a inconstitucionalidade da incidência de tributos sobre "serviços" que impliquem obrigação de prestação, o STF já se manifestou em súmula vinculante tributada pelo ISS, por não se tratar essencialmente de serviços, mas apenas de obrigação de prestar.

5.5.2.2 A atual tributação dos serviços de Streaming no Brasil

Em 10 de setembro de 2015, a Câmara dos Deputados aprovou um projeto básico que visava estender a cobertura do ISS às empresas de streaming, ganhando popularidade sob o apelido de "Netflix Tax". Posteriormente, o projeto foi aprovado com ampla margem no Senado Federal e sancionado pela presidência da república no final de 2016. (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020). O texto destaca a clara intenção do legislador de modernizar o rol de serviços tributáveis por meio do ISS, trazendo diversas atividades relacionadas à cibernética, como "computação em nuvem", "acesso à rede de computadores", "disponibilidade de conteúdos e aplicativos em páginas eletrônicas", "hospedagem de dados" e "transferência temporária de arquivos" (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

O legislador viu os serviços de streaming online de músicas, séries e filmes oferecidos por empresas como Netflix e Spotify, por exemplo, como uma prestação efetiva de serviços, em que há obrigação de fazê-lo. Ocorre que no caso de serviços narrados, há a presença da obrigação de dar, sendo tais empresas desse tipo de mercado, meras cedentes de um direito autoral por elas adquirido, ou seja, apenas armazenam o conteúdo, apenas cedendo para o consumidor por um tempo determinado. Tal entendimento assemelha-se ao que fundamentou a súmula 31 do STF, que impedia a cobrança do imposto municipal sobre a locação de filmes em VHS e DVD, sobre a locação de cartuchos e discos com videogame e demais locações de bens móveis e operações. (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Ainda que o legislador tenha dado o caráter de serviços que acarretam obrigação de execução, e o Presidente da República tenha corroborado essa qualificação, sancionando a Lei nº. 157/16 quanto à sua tributação pelo ISS, observada a verdadeira natureza, a Netflix, por exemplo, concede a seus assinantes uma autorização para acessar conteúdos alocados em um determinado servidor e nesta circunstância não é possível realizar um serviço, mas sim a permissão para acessar e visualizar o próprio conteúdo, como nas modalidades de "aluguel", sendo a grande diferença que filmes, documentários e séries estão atualmente ao alcance do controle remoto, disponibilizados de forma mais confortável do que no passado, quando eram utilizadas as tradicionais locadoras (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

A regra da matriz de incidência tributária é uma norma legal que prescreve a incidência tributária. Seu antecedente descreve um fato lícito com conteúdo econômico e seu conseqüente estabelece uma relação jurídica cujo sujeito ativo é o Estado, ou quem o substitui. O sujeito passivo dessa relação será uma pessoa física ou jurídica, com o dever legal de fornecer o objeto, ou seja, entregar determinada quantia em dinheiro (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Essa relação é chamada de relação jurídica tributária. É uma regra de conduta primária, geral e abstrata. O antecedente da regra matricial designa uma classe de eventos que, ocorrendo no mundo fenomenal e relatados em linguagem competente, fazem com que a regra tributária se aplique. No enunciado da hipótese, localizam-se três critérios para descrever objetivamente um fato real: material, temporal e espacial. O critério material refere-se a um comportamento de pessoas livres das coordenadas de tempo e espaço (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

No caso do ICMS, o critério material é que a mercadoria tenha sido comercializada. O critério de tempo seria quando as mercadorias saírem da fábrica. Assim, a regra principal neste caso é que a atividade de exercício de atividade mercantil só é tributável quando a mercadoria sai da fábrica. Portanto, dois critérios: 1. Comércio de mercadorias e; 2. O momento em que a mercadoria sai da fábrica. Aplicando a exemplificação atual ao caso do ISSQN, tributo relacionado aos serviços de streaming, fica difícil verificar o fato gerador, seja pelo critério temporal, seja pelo critério tempo ou momento. (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

O mais recente alvoroço causado por essa inovação em matéria tributária vem do fato de que há um entendimento no sentido de que os contratos de streaming não serão incluídos na definição do serviço para fins de existência do ISSQN. Os

argumentos para a existência de inconstitucionalidade no LC 157/2016 baseiam-se na súmula formalmente vinculante criada na edição da Súmula Vinculante 31, que permite supor que a ocorrência desta extorsão na locação de bens móveis é inconstitucional.

Em sustentação da nova tese, vale destacar que nesta súmula de jurisprudência foi utilizado como representante o acórdão RE 116.121-3/SP, no qual o Supremo Tribunal Federal resolveu questões relativas à execução de serviços e à locação de bens móveis de propriedade privada.⁴ Nesse sentido, o STF entendeu que a terminologia constitucional do ISSQN divulga o tema da tributação (serviços de qualquer natureza que não constituam a prestação de serviços de transporte e comunicação interestaduais e intermunicipais, ainda que as atividades e serviços tenham início estrangeiro), contrariando a Lei Básica este imposto sobre o arrendamento de bens móveis, uma vez que é necessário distinguir entre o arrendamento de bens móveis (entrega ou obrigação de entrega) e a prestação de serviços (obrigação de cumprimento) (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Interpretação da art. 110 do Código Tributário Nacional, o STF acrescentou que os institutos, expressões e palavras têm significados próprios e que não se deve confundir locação de serviços com locação de móveis, práticas diversas reguladas no Código Civil, cujas definições são inevitáveis de seguir. Neste caso, o imposto implica a prestação de serviços e não um contrato de arrendamento. Assim, de acordo com o disposto na Constituição Federal, não é possível determinar a alíquota da espécie, uma vez que o cerne dessa alíquota são os serviços (ABDALLA FILHO; GARCIA, 2020).

Dada a discussão exposta, Streaming significa distribuir dados por meio de pacotes para o usuário que não guarda a mídia a ser duplicada - na verdade, conforme informado na subseção, o conteúdo dos direitos é fornecido sem atribuição final. Em outras palavras, nenhum serviço é prestado porque não há obrigação de prestá-lo, de natureza física ou intelectual, moldada sob o regime de direito privado. Além disso, os contratos de streaming também não seriam equiparados às hipóteses de ICMS (Art. 155, II, CF/1988) porque: primeiro, não há circulação de mercadorias; segundo, não há comunicação per se entre o cedente (o provedor de conteúdo) e o destinatário (usuário). Em conclusão, não basta incluir o serviço a tributar na lista em anexo, é necessário que este cumpra os requisitos do que é um serviço, tal como referido anteriormente.

5.6 ADEQUAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO SOBRE AS NOVAS TECNOLOGIAS

As considerações acima parecem suficientes para tirar conclusões preliminares, especialmente no que diz respeito ao conflito entre estados e municípios sobre a presença de ICMS e ISS nos programas de computador. Em relação ao ICMS, consideramos inviável a cobrança de taxa sobre software, especialmente por três motivos: primeiro, porque não há ato de venda ou permuta de propriedade, o que acreditamos ser importante elemento de influência sobre esse imposto desde que haja não se trata de licença de venda, mas sim de cessão de direitos autorais, o que absolutamente não se confunde com a hipótese de incidência do ICMS. (PURETZ, 2020).

Nessa perspectiva entende-se que, por serem rígidas as regras de competência constitucional, não há espaço para extensões básicas que venham a macular os significados previamente definidos pela Carta Magna (PURETZ, 2020). Em segundo lugar, porque apesar da decisão do FSS de flexibilizar a necessidade de suporte físico para cobrança do imposto estadual, sua ausência viola o significado anteriormente atribuído à expressão “bens”, necessária para a cobrança do imposto. Sob esse prisma, a falta de suporte físico - seja por sobreposição de CD via download ou via sobreposição de download via software em nuvem - retira a possibilidade de carregar ICMS (PURETZ, 2020). Embora os Estados estejam avançando no sentido de ampliar o conceito de bens digitais ao introduzir softwares no domínio da taxa de ICMS, conforme previsto nos contratos n. 181 de 28/12/2015 e 106 de 29/09/2017, cabe ressaltar que são incompatíveis com a Constituição Federal, pois:

(i) padecem de vício material, na medida em que não são instrumento hábil para criar nova hipótese de incidência do ICMS, tendo em vista a necessidade de lei complementar e o respeito ao sentido de circulação de mercadorias previsto nos enunciados constitucionais; e (ii) violam o pacto federativo, previsto no art. 1º da Constituição Federal, pois, ao ampliar o campo de incidência do ICMS, tem-se, como efeito automático, a redução do campo de incidência do ISS, este último residual em relação ao primeiro, nos termos do art. 155, inciso III, da CF/1988 (PURETZ, 2020).

Da mesma forma, a materialidade do ISS, conforme definido no atual ordenamento jurídico brasileiro, também não atinge, em nossa opinião, o software, pois:

(i) analisando o ordenamento jurídico, da forma como positivado, não podem ser os programas de computador caracterizados como serviços, em especial pela ausência da natureza de obrigação de fazer, que se revela essencial para incidência do tributo, nos termos da doutrina e da jurisprudência majoritária e consolidada; (ii) a extinção do suporte físico - que teria como suposto impacto imediato a incidência do ISS - violaria o pacto federativo, na medida em que em razão da ausência de previsão para repartição de receitas dos municípios com os estados, ficariam estes privilegiados em relação aos primeiros, ainda que os estados permaneçam obrigados a entregar parte de suas receitas (muito reduzidas com a digitalização da economia) aos municípios (PURETZ, 2020).

Este último ponto, ao que parece, viola diretamente a ideia de federação, privilegiando - seja em direito complementar ou de qualquer outra forma - um sujeito sobre o outro. Além dos argumentos acima elencados, que seriam suficientes para afastar as pretensões fiscais de estados e municípios dos programas de computador, cabe acrescentar que há uma crescente disputa entre estados e municípios no sentido de ampliar as hipóteses sobre a ocorrência de tributos abrangendo relevância não prevista na Constituição, em clara violação da Constituição Federal, apenas no que diz respeito às regras de competência, mas também no que diz respeito à segurança jurídica do contribuinte em termos de previsibilidade, conhecimento e estabilidade da lei (PURETZ, 2020).

A violação da segurança jurídica é um importante fundamento para a validade da cobrança de tributos, de modo que o descumprimento pode justificar a impossibilidade de recolhimento de tributos. No caso dos softwares, a disputa entre as entidades consiste em clara violação dos direitos dos contribuintes que, além de não saberem exatamente qual imposto deve ser recolhido, encontram, conforme demonstrado acima, acordos divergentes, ainda que baseados no mesmo julgamento do STF relativos à natureza - e, portanto, aos impostos cobrados - dos programas de computador.

Cabe destacar que a impossibilidade de tributar softwares com base na lei estatutária não é motivo suficiente para que o fisco busque a todo custo uma forma

de alcançá-los, devido ao inegável potencial de contribuição das empresas desse nicho. Mencionamos no início deste trabalho que o direito tributário, baseado na legalidade, não fundamenta a pretensão tributária na capacidade contributiva, mas na lei, com capacidade contributiva apenas pelo método de classificação de intensidade tributária (PURETZ, 2020).

Por outro lado, a falta de tributação ou a sua baixa intensidade perturbar a livre concorrência ao tributar de forma diferente as empresas que operam no mesmo mercado. Nesse contexto, a solução proposta neste trabalho é mais adequada: a busca por meio da nova regulamentação disciplinar linearmente a tributação dos bens digitais, limitar a guerra fiscal e preservar a autonomia financeira dos entes federados, honra ao pacto federativo.

Em todas essas questões supracitadas, a proposta em discussão baseia-se no uso da competência residual da União, prevista no art. 154 Carta Magna como ferramenta para solucionar os problemas da economia digital. Nos termos referidos no início deste trabalho, a utilização da competência residual não é a única solução possível para a tributação de bens digitais, mas a que consideramos a mais adequada para o efeito, observando o sistema de direito tributário tal como se apresenta.

5.6.1 Solução possível: Competência Residual da União Federal (art. 154, inciso I, da CF/1988)

A criação de um imposto específico sobre bens digitais é o caminho que a Europa escolheu como resposta à verdadeira revolução tecnológica observada nos últimos anos. Nesse sentido, a conclusão desse continente se enquadra em um problema semelhante ao que observamos no Brasil: a tentativa de aplicar uma legislação criada em um contexto completamente diferente a um mercado destrutivo e inovador, gerando distorções inequívocas, como foi amplamente apresentado neste papel. (PURETZ, 2020).

A Comissão Europeia, tendo em conta a redução das receitas e a insegurança jurídica decorrentes das transformações no mercado digital, adotou novas medidas, entre as quais se destaca:

- (i) equalization tax ou digital service tax (DST) (3% da receita bruta de empresas digitais não residentes), devida no destino (cf. local de upload do usuário), dedutível do corporate income tax e VAT, recolhido por empresas dos setores de mídias sociais, marketing digital

e coleta de informações; (ii) abandono do critério físico na caracterização de Estabelecimento Permanente e regras de alocação de receitas entre os países da UE com base no número de usuários e transações (“presença digital significativa”, aferida pelo volume de receitas, contratos ou consumidores); e (iii) dispensa da retenção, para manter o ideal de mercado sem fronteiras (PURETZ, 2020).

Diante da evolução tecnológica, fortemente marcada pela digitalização da economia e acompanhando as mudanças cotidianas na condução dos negócios, os países tentam criar tributos específicos, adaptados a essas realidades, para onerar as empresas digitais de forma mais efetiva, semelhante ao mercado tradicional. (PURETZ, 2020).

No Brasil, pelo fato de a Constituição Federal de 1988 definir a divisão dos poderes tributários para que os entes políticos fixassem os tributos de acordo com sua importância, levando em consideração o contexto normativo e social à época da promulgação da Carta Magna, entender qual seria a utilidade da União de Competências Residuais, um instrumento adequado para criar um novo imposto que incide especificamente sobre bens digitais. Essa proposta demonstraria, em especial, maior flexibilidade por parte do legislador, que poderia, com base na indicação do fato tributário, excluir a necessidade de estabelecimentos permanentes, ativos fixos ou qualquer outra restrição encontrada nas regras de materialidade previstas no art. CF/1988 aos impostos existentes (PURETZ, 2020).

Em segundo lugar, o imposto residual da União não afeta, mas ajuda a distribuir a renda prevista na Lei Básica, desde que reparta os recursos obtidos dos estados. (art. 157, inciso II, da CF/1988), que têm passado por fortes reduções de suas receitas tributárias em virtude do desenvolvimento das tecnologias, sem que, em contrapartida, sejam reduzidas suas atribuições constitucionais, que incluem a repartição de parte de sua arrecadação com os municípios. Nessa perspectiva, essa medida fortalece o pacto federativo na área de finanças dos entes, em contraponto ao cenário atual em que o esgotamento das receitas estaduais, somado à obrigatoriedade de os estados repassarem parte de seus recursos aos municípios, viola a autonomia financeira.

Por fim,, sendo a instituição do imposto residual uma exigência constitucional por meio de ato complementar (art. 154 (I) da CF), ao qual se faz referência no art. 146 parágrafo. E Carta Magna ao instrumento escolhido para prever o conflito de competência entre os entes tributários, a lei que institui o imposto poderia indicar a incompatibilidade da ocorrência de ICMS e ISS sobre bens digitais, para fornecer o

fundamento jurídico necessário para afastar a guerra fiscal entre entes, sem perda de receita.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entre os desafios decorrentes das mudanças promovidas pelo mercado digital estão, entre outros, a falta de suporte físico e limites. A economia tradicional, decorrente de uma sociedade industrial, especialmente para fins de legislação tributária, sempre se baseou em conceitos baseados na "produção física de bens", "compra e venda de bens", "prestação de serviços com base em obrigações de " e na determinação da competência tributária com base na ideia de estabelecimentos permanentes. Por outro lado, no mercado digital, as transações passaram a ser realizadas prioritariamente por meio de dispositivos eletrônicos, retirando o suporte físico e tornando extremamente difícil para o fisco controlar e tributar a lógica da legislação aplicável.

Um desafio adicional na tela é a dificuldade de identificação dos contribuintes e das entidades fiscais ativas, pois a ausência física das empresas de onde os usuários estão - que em muitos casos estão localizados em países que não a sua sede física - torna ainda mais complexas as relações comerciais, resultando em conflitos de jurisdição nacional e internacional. Por isso, a doutrina indica que apesar de a tributação das novas tecnologias ser objeto de debate em todo o mundo, no Brasil, pela coexistência de três níveis de competência tributária, além disso, a incapacidade do Supremo Tribunal Federal de reagir com celeridade às disputas judiciais revela dificuldades adicionais.

Além disso, houve um aumento significativo das tensões entre estados e municípios nos últimos anos, notadamente pela percepção de esvaziamento dos acervos estaduais, em contraposição ao aumento dos acervos municipais que, após reformas legislativas, passaram a incorporar medidas de economia digital em suas listas de serviços.

Considerando que empresas como Amazon e E-Bay movimentam centenas de bilhões de dólares a cada ano, desafiando o atual regime tributário internacional baseado em uma dicotomia entre residência e origem. Portanto, não haveria compatibilidade entre o atual sistema tributário internacional e as características do comércio eletrônico, o que levaria à subtributação das receitas do comércio eletrônico transfronteiriço. Nesse sentido, o comércio eletrônico ao qual a proposta se refere pode incluir produtos ou serviços tangíveis, intangíveis. O termo "eletrônico", por sua vez, significaria realizar transações via web.

Somente a tributação supranacional seria capaz de enfrentar os desafios do comércio eletrônico global. Isso ocorre porque a renda obtida em todo o mundo deve ser tributada em pé de igualdade em nível supranacional. Embora essa construção pareça lógica, o problema de sua implementação consiste principalmente na recusa dos Estados em abrir mão de parte de sua soberania e transferir sua autoridade tributária para uma instituição supranacional. Por outro lado, a perda de receita causada pela inadequação do atual sistema tributário internacional pode forçar os Estados a abrir mão de alguma soberania tributária em favor do crescimento da receita.

No caso de não adesão de vários países economicamente importantes, isso poderia impedir o sucesso de uma taxa global de comércio eletrônico, impedindo que sua natureza global fosse reconhecida, se, por exemplo, os Estados Unidos, Rússia e China não cumprirem os termos do pedido.

Uma parte da literatura apresentada no estudo aponta que tributar o comércio eletrônico requer uma coordenação internacional abrangente. Em sua opinião, nem todos os estados soberanos adotarão a globalização tributária de forma imediata e uniforme. No entanto, se as principais potências econômicas do mundo concordarem com a tributação do comércio eletrônico transfronteiriço com base na coordenação e cooperação entre países, outros países não terão escolha a não ser aceitar um alto nível de coordenação e cooperação na política tributária. Diante das questões apontadas, pode-se concluir que nem o ICMS nem o ISS, da forma como postos no ordenamento jurídico brasileiro, revelam-se aptos a incidir sobre os softwares, independentemente da modalidade de transmissão.

A afirmação acima, baseada na ideia de que o sistema de repartição de competências da Constituição Federal de 1988 revela conceitos, rígidos e imutáveis, demonstra que os entes tributantes vêm, a qualquer custo, tentando inserir os bens digitais em seu campo de competência, gerando inúmeras distorções de mercado e violação ao pacto federativo. Nesse contexto, observa-se que os estados e os municípios vêm desconsiderando a natureza da comercialização dos softwares, que consiste em contratos de cessão de uso - não configurando mercadoria ou serviço, mas contrato de propriedade intelectual que ultrapassa o campo de atuação tributária desses entes -, sendo inviável sua tributação pelo ICMS ou pelo ISS.

Os estados, por sua vez, vêm desconsiderando aspectos essenciais para incidência do ICMS, como a ideia de mercadoria e de transferência de titularidade -

que implicam na presença de bens tangíveis para sua caracterização - por meio da flexibilização desses conceitos para alcançar a tributação dos softwares. Além da evidente violação acima indicada, que seria suficiente para inviabilizar a cobrança, o instrumento utilizado pelos entes para tanto são igualmente inadequados.

Os convênios não podem, em nenhuma hipótese, aumentar o campo de incidência de determinado imposto, na medida em que sua função consiste unicamente em dirimir os conflitos de competência entre entes. Veja-se que, além do vício material de tais convênios, em sendo a competência para cobrança do ISS residual em relação ao ICMS, o alargamento da hipótese de incidência deste último reduz o campo de atuação dos municípios, violando o pacto federativo.

Em relação aos municípios, verifica-se movimento igualmente incompatível com a CF/1988: a inserção de hipóteses de incidência na Lei Complementar n. 116/2003 com intuito de aumentar o escopo e a possibilidade de cobrança do ISS sobre os softwares, em especial aqueles cuja utilização se dá por meio da internet, sem a transferência ao computador do usuário (SaaS).

Nesse sentido, embora a Lei Complementar seja um instrumento adequado para indicar o surgimento dos tributos da Carta Magna, eles não podem ir além do conceito de serviço que, nas condições delineadas pela Constituição Federal, amparada pela jurisprudência e doutrina, reflete apenas obrigações a cumprir. Na mesma linha, em razão da natureza dos programas de computador - contratos de propriedade intelectual (Lei n. 9.609/1998) -, os softwares não podem ser considerados serviços, tendo em vista o patente afastamento da hipótese de incidência atribuída pelo constituinte ao ISS. Por fim, o esvaziamento da competência dos estados, conforme acima demonstrado, em favor dos municípios, viola flagrantemente o pacto federativo, especialmente no que se refere à autonomia financeira.

A inflexibilidade nas regras de competência foi analisada no momento oportuno deste trabalho, o que mostrou que o eleitor brasileiro antecipou casos em que a importância dos tributos mencionados na Constituição seria incompatível com determinadas situações da vida real, com hipóteses de que a autoridade federal, outros poderes, nos termos do art. 154 itens E Magna Carta. Diante desses argumentos, este estudo demonstrou, a partir de uma análise do ordenamento jurídico, que as competências residuais são a única opção para tributar softwares sob pena de distorção incompatível com a rigidez do sistema tributário brasileiro.

Verificou-se, destarte, que a tributação do mercado digital a partir do exercício da competência residual da União Federal se revela adequada porque, além de compatível com o ordenamento jurídico brasileiro: (i) resolve - na medida em que instituído por lei complementar - o conflito de competência entre estados e municípios no que se refere à tributação do mercado digital; e (ii) promove e incentiva o pacto federativo, a partir de divisão de recursos entre estados e municípios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDALLA FILHO, Eduardo Mamed; GARCIA, Silvio Marques. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING. **Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca**, v. 5, n. 1, 2020.

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, p. 73-90, 2015.

ABRUCIO, F. L. **Os barões da Federação - Os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo. Ed. Hucitec/ Departamento de Ciência Política-USP, 1998.

ABRUCIO, F. L.; FRANZESE, C. **Federalismo e políticas públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil**. Tópicos de economia paulista para gestores públicos, v. 1, p. 13-31, 2007.

AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. **Tributos sem Futuro**. Conjuntura Econômica (RIO DE JANEIRO), v. 72, p. 32-35, 2018.

ALMEIDA, Clara Leitão. **Tributação sobre Serviços de transporte privado de passageiro (Uber) no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. Monografia (graduação) ao curso de Direito pela FGV. Rio de Janeiro, 2019. 58p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28158/CLARA%20LEIT%C3%83O%20DE%20ALMEIDA.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

ALMEIDA, Clara Leitão. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. Monografia (graduação) ao curso de Direito pela FGV. Rio de Janeiro, 2019. 58p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28158/CLARA%20LEIT%C3%83O%20DE%20ALMEIDA.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

ALMEIDA, Fabrício Bolzan de. **Direito do consumidor esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

AMANS, Pascal Saint. **Tax challenges, disruption and the digital economy**. Portal OECD Observer. 2016. Disponível em: https://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges,_disruption_and_the_digital_economy.html. Acesso em: 16 ago. 2022.

ANDRE, Robson Gomes; SILVA, Rosana Oliveira da; NASCIMENTO, Rejane Prevot. "Precário não é, mas eu Acho que é Escravo": Análise do Trabalho dos Motoristas da Uber sob o Enfoque da Precarização. **Enanpad**, São Paulo, p.1-17, out. 2017.

ARRETCHE, M. **Relações federativas nas políticas sociais**. Educação & Sociedade, Campinas, SP, v. 23, n. 80, p. 25-48, set. 2002.

ARRETCHE, M.; RODDEN, J. **Política distributiva na federação: estratégias eleitorais, barganhas legislativas e coalizões de governo**. Dados: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 47, n.3, 2005.

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

AZEVEDO, Janete M. Lins de. **A Educação como Política Pública**. 2. ed. ampl. São Paulo: Ed. Autores Associados, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAPTISTA, Patrícia; Keller, Clara I. Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659>. Acesso em: 16 ago. 2022.

Barbosa, A., Lazzerini, C., Rubim, F., Marinho, B. RIDESHARING: **Os impactos nos caminhos da Grande São Paulo**. XX SemeAd. 2017. Disponível em: <<http://login.semead.com.br/20semead/arquivos/1784.pdf>>. Acesso em 16 ago. 2022.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wpcontent/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wpcontent/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. Novas tecnologias e mutações regulatórias no transporte públicos municipais de passageiros: um estudo a partir do caso Uber. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, vol. 08, nº 4. ISSN 2317-7721 p. 1690- 1706, 2017.

BONAFONT, Laura Chaqués. **Redes de Políticas Públicas**. Centro de Investigaciones Sociológicas - CIS. [s/l]: Siglo Veintiuno de Espana Editorial, 2004.

BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Lei nº5.172 de 25 de outubro de 1.966**.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 12.587, DE 3 DE JANEIRO DE 2012**. Institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana; revoga dispositivos dos Decretos-Leis nºs 3.326, de 3 de junho de 1941, e 5.405, de 13 de abril de 1943, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e das Leis nºs 5.917, de 10 de setembro de 1973, e 6.261, de 14 de novembro de 1975; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm>. Acesso em: 18 mai. 2022.

BRASIL. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 2745, 23 mar. 1964. Seção 1.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: exercício 2017. 7. ed. Brasília: STN, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2nyVUjL>>. Acesso em: 05 ago. 2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 2, p. 391-410., 2008.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Teorias do Estado e a Teoria Novo-Desenvolvimentista. **Dados**, v. 65, 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Estado, Estado-Nação e Formas de Intermediação Política. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, p. 155-185, 2017.

CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019.

COSTA, Juliane Sousa. **Analisar a tributação incidente na disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas: limites entre o serviço de transporte e a locação.** 2021. Disponível em: <<https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/58573>>. Acesso em: 21 mai. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DALL'ORTO, F. C., & Silva, M. Z. O Streaming e sua influência sobre o Audiovisual e o Product Placement. 40º Congresso Brasileiro de Ciências da Computação (p. 1-15). Curitiba, PR: 40º Congresso Brasileiro de Ciências da Computação. 2017. Disponível em: <<http://portalintercom.org.br/anais/nacional2017/resumos/R12-2757-1.pdf>>. Acesso em 16 ago. 2022.

DAVIDSON, A., Peters, J., e Brakewood, C. **Interactive Travel Modes: Uber, Transit and Mobility in New York City.**, 788. 2016.

DE ARAUJO, Valter Shuenquener; ZULLO, Bruno Almeida; TORRES, Maurílio. Big data, algoritmos e inteligência artificial na administração pública: reflexões para a sua utilização em um ambiente democrático. **A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 20, n. 80, p. 241-261, 2020. Disponível em: <<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1219>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

DIAS, Gabriela Ferreira. **A incidência do ISS sobre as plataformas de serviços de transporte privado de passagem (Uber): uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da lei complementar nº 157/2016.** Monografia (Graduação em direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza/CE, 2018. 60p. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018_tcc_gfsdias.pdf. Acesso em: 16 ago. 2022.

DOBUSH, Grace. **The EU can't agree on a digital tax: but Silicon Valley's still going to pay.** Portal Fortune. 2019. Disponível em <https://fortune.com/2019/01/03/eu-digital-tax-silicon-valley/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

DUSI, Luiza de Alencar; TACO, Pastor Willy Gonzales; LUIZA NETO, Ingrid. **Análise da usabilidade e do serviço dos aplicativos de transporte individual para smartphone 99Taxis e Uber.** Associação Nacional de Pesquisa e Ensino em Transportes, Rio de Janeiro, p.1-11, jan. 2016. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4909062/mod_folder/content/0/NOBREGA.FEDERASLISMOSELETIVOEEQUILIZACAOFISCAL.%20pp%20173%20-%20199.pdf?forcedownload=1>. Acesso em 16 ago. 2022.

EISENMANN, T. R. **Winner-take-all in networked markets.** Harvard Business School, p. 806-131. 2006.

ESTEVEES, Luiz Alberto. **O mercado de transporte Individual de Passageiros: Regulação, Externalidades e Equilíbrio Urbano**. Brasília: Departamento de Estudos Econômicos - DEE, 2015.

FAJERSZTAJN, B.; SANTOS, R.T. **Amanhã no Brasil: Os desafios da tributação da Economia Digital**. Portal ITR. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 16 ago. 2022.

FIGUEIREDO, C. M.; NOBREGA, M. **Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos, federalismo seletivo e equalização fiscal: o novo modelo de gestão fiscal e o impacto nos entes subnacionais**. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 173-199. Disponível em: <
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4909062/mod_folder/content/0/NOBREGA.FEDERASLISMOSELETIVOEEQUILIZACAOFISCAL.%20pp%20173%20-%20199.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 16 ago. 2022.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira**. 2018. 78f. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação de Streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n.44. p. 115-138. São Paulo: IBDT, 1. sem. 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/04/Bruno-capelli.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de artigo de revisão de literatura**. Brasília: Instituto Processus, 2021, p. 105.

GUEDES, K. P.; GASPARINI, C. E. Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil. **Econ. Apl.**, Ribeirão Preto, v. 11, n. 2, pág. 303-323, junho de 2007. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502007000200007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 16 ago. 2022.

HARTMANS, Avery; LESKIN, Paige. The history of how Uber went from the most feared startup in the world to its massive IPO. **Business Insider**, 2019. Disponível em: <<https://www.businessinsider.com/ubers-history>>. Acesso em 30 de dez. 2021.

HENHOOD, D. What the “sharing economy” takes. **Nation**, v. 300, n. 7, p. 12-15. 2015. Disponível em: <<http://redpgv.coppe.ufrj.br/index.php/pt-BR/producao-da-rede/artigos-cientificos/2019-1/1124-uma-analise-do-uso-de-aplicativos-de>>

transporte-individual-e-remunerado-uma-revisao-de-literatura/file>. Acesso em: 16 ago. 2022.

HÖFLING, Eloísa de Mattos. Estado e Políticas (Públicas) Sociais. **Cadernos Ced. Políticas Públicas e Educação**, n. 55, 2001.

INDA, Eduardo David; IBAÑEZ, André Pedreira. Tributação digital: análise sobre a incidência de ICMS e ISSQN na tecnologia streaming. **Justiça & Sociedade**, v. 3, n. 1, 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF THE PHONOGRAPHIC INDUSTRY (IFPI). **Digital music report 2015**. London: International Federation of Phonographic Industry, 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF THE PHONOGRAPHIC INDUSTRY (IFPI). **Global Music Report 2017**: Annual state of the industry. 2017. Disponível em: <<https://pro-musicabr.org.br/2017/04/28/2352/>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

ISHIKAWA, Lauro; DE ALENCAR, Alisson Carvalho. Compliance inteligente: o uso da inteligência artificial na integridade das contratações públicas. **Revista de Informação Legislativa**, v. 57, n. 225, p. 83-98, 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p83>. Acesso em: 16 ago. 2022.

JUNIOR, Antonio Augusto Souza Dias. **Tributação da Economia Digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 06p.13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>>. Acesso em 19 de agosto de 2021.

JUNIOR, Antonio Augusto Souza Dias. Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, nº 06p.13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

KISCHINHEVSKY, Marcelo; VICENTE, Eduardo; DE MARCHI, Leonardo. Em busca da música infinita: os serviços de streaming e os conflitos de interesse no mercado de conteúdos digitais. **Revista Fronteiras**, v. 17, n. 3, 2015. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/fronteiras/article/view/fem.2015.173.04>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

KISCHINHEVSKY, Marcelo. **Da cultura da portabilidade à cultura do acesso: a reordenação do mercado de mídia sonora**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL IBERCOM, 14. Anais... São Paulo: USP, 2015, p. 6065-6073. Disponível em: <<https://www.revistageminis.ufscar.br/index.php/geminis/article/view/640>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

LASCOUMES, Pierre; LE GALÈS, Patrick. Gouverner par les instruments. Paris: **Presses de Sciences Politique**, 2004.

LIMA, M. M. de **A permanência da grade de programação da TV aberta**. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo. 2015. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/4722>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A flexibilidade da execução orçamentária**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. doi:10.11606/D.2.2012.tde-29082013-111525. Acesso em: 07 ago. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007. 289 p.

MCCLASKEY, Layla Salles. **A regulação tributária da economia digital uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo**. 156 f. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getulio Vargas. 2021.

MELO, Álisson José Maia; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2021.

MIRAGEM, B. A Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709/2018) e o Direito do Consumidor. **Revista dos Tribunais**. v. 100. n. 9. p. 173-222. 2019. Disponível em: < <https://www.brunomiragem.com.br/wp-content/uploads/2020/06/002-LGPD-e-o-direito-do-consumidor.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

NOGUEIRA, A. R. R., De Souza Chimenti, P. C. P., & Lustoza, C. **As plataformas de e-hailing presentes no ecossistema de transporte urbano no Brasil: um estudo de múltiplos casos**. Coppead, 1-199. 2016. Disponível em: < https://www.anpet.org.br/anais/documentos/2019/Gest%C3%A3o%20de%20Transportes/Sist.%20Intelig.%20Aplic.%20Gest%C3%A3o%20Transportes/1_533_AC.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: 1994.

OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de; MACHADO, Gabriel Costeira. O impacto da entrada da Uber no mercado de trabalho de motoristas de táxi no Brasil: evidências a partir de dados longitudinais. **Reserarchgate**, Rio Grande, p.1-22, jun. 2017. Disponível em: < <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/189993/001090259.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 16 ago. 2022.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Tributação na economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Disponível em: < https://www.academia.edu/45241878/PPGD_UERJ_GPI_TRIBUTA%C3%87%C3%83O_DA_ECONOMIA_DIGITAL_%C3%8ANFASE_NA_TRIBUTA%C3%87%C3%83O>

_INDIRETA_2021_PROFESSOR_GUSTAVO_DA_GAMA_VITAL_DE_OLIVEIRA>. Acesso em: 16 ago. 2022.

PALOTTI, P. L. M.; MACHADO, J. A. **Coordenação federativa e a "armadilhada decisão conjunta": as comissões de articulação intergovernamental das políticas sociais no Brasil**. Dados, Rio de Janeiro, v.57, n.2, p.399-441, June 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S001152582014000200005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 16 ago. 2022.

PARIS, Roland. Peacekeeping and the constraints of global culture. **European Journal of International Relations**, v. 9, n. 3, p. 441-473, 2003.

PURETZ, Tadeu. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 44, 408-435, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/685>. Acesso em 16 ago. 2022.

REZENDE, F.; AFONSO, J. R. **The Brazilian Federation: facts, challenges and prospects**. Working Paper, Stanford, n. 149, 2001.

RIBEIRO, Leonardo C. **A instrumentalidade do Direito administrativo e a regulação de novas tecnologias disruptivas**. In: Regulação e Novas Tecnologias. Coord. FREITAS, Rafael V.; RIBEIRO, Leonardo C.; FEIGELSON, Bruno. Belo Horizonte: Fórum, 2017. Disponível em: <http://loja.editoraforum.com.br/image/catalog/Release_Regula%C3%A7%C3%A3o%20e%20Novas%20Tecnologias.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

SACCOMORI, C. Qualquer coisa a qualquer hora em qualquer lugar: as novas experiências de consumo de seriados via Netflix. **Temática**, v. 11, n. 4, 53-68. 2015. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/tematica/article/view/23903/13106>. Acesso em 16 ago. 2022.

SALAMON, Lester M. The tools of government: a guide to the new governance. Nova York: **Oxford University Press**, 2002.

SANTOS, W. G. **Cidadania e justiça: a política social na ordem brasileira**. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SAWAYA, Márcia Regina. **Dicionário de informática & internet**. São Paulo. NBL Editora, 1999.

SAWAYA, Márcia Regina. **Dicionário de informática & internet**. São Paulo. NBL Editora, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal**. 2021. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_bibliotec

a/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Legalidade-Tribut%C3%A1ria-e-o-Supremo-Tribunal-Federal.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVEIRA, Icleia. **Um modelo para capacitação dos instrutores do sistema CAD para vestuário e dos modelistas, com foco na gestão do conhecimento**. 2011. Tese (Doutorado em Design) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Artes e Design, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/18698/18698_1.PDF>. Acesso em: 16 ago. 2022.

SOARES, M. M. **Teoria do sistema federal: heterogeneidades territoriais, democracia e instituições políticas**. 1997. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/Federalismo_e_Politicas_Publicas.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

SOUZA, C. **Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988**. Revista Sociologia Política, Curitiba, 24, p.105-121, jun. 2005. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rsocp/a/w75TqBF3yJv4JHqyV65vcjb/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

SOUZA, Vinicius Roberto Prioli de; CATANA, Luciana Laura Tereza Oliveira. **Espécies tributárias: Taxas**. 2007. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/235/11130>>. Acesso em 17 de ago. 2022.

TELLES, David Ximenes Ávila Siqueira. **Tributação de serviços prestados por novas plataformas digitais: como a legislação tributária pode acompanhar a inovação tecnológica 2016**. 57 f. Monografia (Graduação) - Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/235/11130>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

TÔRRES, Heleno Taveira et al.li. **“Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado”**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76. Disponível em: <<https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

TRANFIELD, D.; DENYWE D.; SMART, P. Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. Br. J. **Manag.**, v. 14 n. 3, p. 207-222. 2003. Disponível em: <<chrome-extension://efaidnbnmnibpcjpcglclefindmkaj/https://www.cebma.org/wp-content/uploads/Tranfield-et-al-Towards-a-Methodology-for-Developing-Evidence-Informed-Management.pdf>>. Acesso em: 07 ago. 2022.

UBER. **A história da Uber**. Uber News Room, 2020. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/hist%C3%B3ria/>. Acesso em 20 mai. 2022.

UBER. Dirija. Disponível em: < <https://www.uber.com/br/pt-br/drive/>>. Acesso em 16 ago. 2022.

UBER. **Termos do usuário**. Brasil, 2015. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/bra/terms>>. Acesso em: 07 ago. 2022.

VICENTE, Eduardo; KISCHINHEVSKY, Marcelo; DE MARCHI, Leonardo. A consolidação dos serviços de streaming e os desafios à diversidade musical no Brasil. **Revista Eletrônica Internacional de Economia Política da Informação, da Comunicação e da Cultura**, v. 20, n. 1, p. 25-42, 2018. Disponível em: < <https://seer.ufs.br/index.php/epic/article/view/8578>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

VIEGAS, Cláudia Mara de Almeida; LETRA, Luís Henrique Vasconcelos da Silva. A licitude dos serviços de transporte prestados pelo aplicativo Uber. **Caderno do Programa de Pós-graduação em Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 11, n. 1, p.144-169, ago. 2016. Disponível em: < <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/189993/001090259.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

VIEIRA, Hiago Ferreira Côvo Evangelista; SOUZA, Camila Meyer de; AVELINO, Murilo Teixeira. OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DE CARROS AUTÔNOMOS NO BRASIL PÓS PANDEMIA. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife** - ISSN: 2448-2307, v.93, n.2, p. 168-182 Out. 2021. Disponível em: < <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/250427>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

XAVIER, G. C.; XAVIER, C. C. **O federalismo: conceito e características. Âmbito Jurídico**, 2014. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-federalismo-conceito-e-caracteristicas/>>. Acesso em: 16 ago. 2022.