



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (CCJ)
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

GUILHERME DE SOUZA CARVALHO

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* PELO ISS, PELO ICMS E OS PRINCIPAIS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

RECIFE-PE

2025

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (CCJ)
DIREITO

GUILHERME DE SOUZA CARVALHO

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* PELO ISS, PELO ICMS E OS PRINCIPAIS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de conhecimento: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

RECIFE - PE

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Carvalho, Guilherme de Souza.

A tributação do streaming pelo ISS, pelo ICMS e os principais impactos da reforma tributária brasileira / Guilherme de Souza Carvalho. - Recife, 2025.
49 : il.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

1. ISS. 2. ICMS. 3. Tributação do Streaming. 4. Reforma Tributária. 5. IBS.
I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de . (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

GUILHERME DE SOUZA CARVALHO

**A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* PELO ISS, PELO ICMS E OS PRINCIPAIS
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como
requisito para a obtenção do título de bacharel em
Direito.

Aprovado em: 17/12/2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^a. Dr^a. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

Dr^a. Ana Luiza Leite da Silva
Julgadora Tributária do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco

RESUMO

A tributação do *streaming* pelo ISS e pelo ICMS era alvo de intensa polêmica, em razão da dificuldade de enquadrar a peculiar natureza jurídica do *streaming* nas hipóteses de incidência dos respectivos tributos. Segundo o melhor entendimento, o *streaming* possui natureza jurídica de contrato de licenciamento ou cessão de direitos de uso, pois é o compartilhamento, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio e vídeo, por meio da internet. Antes da reforma tributária, mesmo existindo posicionamento do STF defendendo a tributação do *streaming* pelo ISS, não era adequada a incidência, visto que o *streaming* não se enquadra como serviço nos moldes constitucionalmente estabelecidos até a Emenda Constitucional nº 132/2023. Com a EC nº 132/2023 houve a criação do IBS, o qual possui base ampla de incidência, abrangendo nas operações com bens ou serviços o licenciamento, a concessão e a cessão, ainda que de direitos. Por fim, busca-se analisar as particularidades do IBS e os principais impactos esperados da EC nº 132/2023 na tributação do *streaming*, merecendo destaque o investimento em tecnologia para identificar o local de consumo, os desafios no fluxo caixa com o *split payment* e a alteração no conceito de competência tributária.

Palavras-chave: ISS; ICMS; Tributação do *Streaming*; Reforma Tributária; IBS.

ABSTRACT

The taxation of streaming via ISS and ICMS was the subject of intense controversy due to the difficulty of classifying the unique legal nature of streaming within the taxable events of the respective taxes. According to the best understanding, streaming has the legal nature of a licensing agreement or the assignment of rights of, as it consists in the sharing, without definitive assignment, of audio and video content via the internet. Prior to the tax reform, even with the STF's (Supreme Federal Court) position defending the taxation of streaming via ISS, the taxation via ISS was not adequate, given that streaming does not qualify as a service under the constitutionally established models until Constitutional Amendment nº 132/2023. After EC nº 132/2023, the IBS was created, which has a large incidence base, covering operations with goods or services involving licensing, granting, and assignment, even of rights. Finally, this study seeks to analyze the specificities of the IBS and the expected impacts of EC nº 132/2023 in the taxation of streaming, highlighting the investment in technology to identify the place of consumption, cash flow challenges with split payment, and the change in the concept of tax jurisdiction.

Keywords: ISS; ICMS; Streaming Taxation; Tax Reform; IBS.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. COMPARTILHAMENTO DE DADOS E A TECNOLOGIA DO STREAMING	10
2.1. Conceito de streaming e noções gerais sobre tributação	10
2.2. "Serviços" de streaming	20
3. A TRIBUTAÇÃO DA MODALIDADE DE COMPARTILHAMENTO DE DADOS POR STREAMING NO BRASIL ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 E DA LEI COMPLEMENTAR 214/2025	22
3.1. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e streaming	22
3.2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e streaming	29
4. A TRIBUTAÇÃO DA MODALIDADE DE COMPARTILHAMENTO DE DADOS POR STREAMING NO BRASIL APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 E A LEI COMPLEMENTAR 214/2025	36
4.1. O art. 145, §3º da Constituição da República e os princípios da reforma tributária	36
4.2. Imposto sobre Bens e Serviços e streaming	38
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
6. REFERÊNCIAS	46

1. INTRODUÇÃO

Antes da reforma tributária consubstanciada na Emenda Constitucional 132/2023, a tributação da economia digital era um problema, pois o arcabouço jurídico e legal não acompanhava os avanços tecnológicos, emergindo atividades econômicas extremamente lucrativas que escapavam do rígido e engessado sistema tributário nacional. Nessa mesma linha, a Administração pública realizava a cobrança de tributos, mesmo em hipóteses extremamente questionáveis, visto que tecnologias como o *streaming* já eram uma realidade do consumidor brasileiro, existindo a transmissão de eventos esportivos, séries, filmes, músicas, podcasts, etc. Com efeito, a tributação do *streaming* pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) era um ponto de intensa polêmica.

A natureza jurídica do *streaming* e quais são os principais "serviços" de *streaming* no Brasil é justamente o ponto de partida do presente trabalho, buscando a partir disso demonstrar qual a tributação mais adequada.

Na sequência, o capítulo seguinte do trabalho faz uma análise qualitativa da tributação do *streaming* antes da reforma tributária tanto pelo ISS, quanto pelo ICMS. Em suma, os municípios alegavam que o *streaming* se tratava de uma inequívoca prestação de serviço, sujeita exclusivamente ao ISS de competência municipal, com fundamento na LC 116/03, a qual acresceu o subitem 1.09 à Lista de Serviços que inseriu os contratos de *streaming* como passíveis de incidência de ISS.

Já os estados defendiam que o *streaming* se enquadrava como circulação de mercadoria digital ou como serviço de comunicação, ensejando, portanto, a cobrança do ICMS de competência estadual, com base no Convênio n. 106/2017 editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Diante disso, afloraram disputas no contencioso judicial e administrativo questionando a incidência dos dois tributos.

Em contrário ao defendido pelo Fisco estadual e municipal, em uma análise qualitativa e conforme a melhor doutrina, a natureza jurídica do *streaming* é de licença de uso, o que implica na ilegalidade da tributação tanto pelo ISS, quanto pelo ICMS.

Tendo em vista a natureza jurídica do *streaming*, constata-se que apenas com a reforma realizada pela Emenda Constitucional 132/2023 e a substituição pouco a pouco do ISS e do ICMS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será possível a resolução de antigos problemas. Não obstante, a análise realizada sobre a tributação do *streaming* pelo IBS tem um viés crítico e atento, evidenciando que uma transformação desse porte no sistema tributário nacional ocasionará novos obstáculos, bem como impactos na economia do país.

Isso posto, vale salientar que no regime tributário das empresas de *streaming* também incidem outros impostos como a Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) que serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Além disso, ainda existe um debate sobre a legalidade ou não da incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE)¹. Todavia, o foco do presente trabalho é apenas a tributação pelo ISS e pelo ICMS, assim como a substituição pelo IBS, visto que este foi o principal ponto de controvérsia, causando conflito entre os entes federados no que se chamou de guerra fiscal.

Nesse contexto, considerando as primeiras impressões de estudiosos da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional 132/2023, a primeira seção do capítulo final trata dos princípios normativos da reforma e quais objetivos do texto legal.

Ao final, na segunda seção do último capítulo emerge o questionamento se a reforma tributária com o IBS de fato resolve a controvérsia quanto à tributação do *streaming*. Ademais, também se aborda a mudança no conceito de competência tributária e quais desafios a Emenda Constitucional 132/2023 vai impor às empresas com a não cumulatividade dos créditos, com a adoção do princípio da tributação no destino e como isso vai impactar no consumidor do *streaming*.

¹ ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; MEIRA, Liziane Angelotti. CIDE-remessas: referibilidade, extrafiscalidade e fomento à inovação tecnológica. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 39, n. 2, p. 198, jul./dez. 2019.

2. COMPARTILHAMENTO DE DADOS E A TECNOLOGIA DO *STREAMING*

Antes de destrinchar o compartilhamento de dados e a tecnologia do *streaming*, é necessário definir o que se entende por dados, assim, cumpre mencionar desde já que o significado do termo ganhou extrema relevância nos últimos anos com o avanço tecnológico e informático da humanidade. Pois bem, os dados de pesquisa são o resultado de qualquer investigação sistemática que envolva processos de observação, experimentação ou simulação de procedimentos de pesquisa científica. Em suma, dados são definidos como uma peça única de informação².

A partir dessa definição, nota-se que o compartilhamento de dados pode ser realizado tanto na conversa entre duas pessoas, quanto por meio da internet. Nesse contexto, o ponto de inflexão que merece ser observado é justamente o momento em que passamos a compartilhar dados em grande quantidade pelo ciberespaço, sendo extremamente difícil pensar em compartilhamento de dados e não associar ao mundo digital nos dias de hoje.

Contemporaneamente, uma das formas de compartilhamento de dados mais comuns é precisamente a tecnologia do *streaming*. Segundo informações de 2022 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) entre os domicílios com televisão, 43,4% utilizavam algum serviço pago de *streaming* de vídeo, ou seja, aproximadamente 31,1 milhões de brasileiros³.

2.1. Conceito de *streaming* e noções gerais sobre tributação

A tecnologia que permite o usuário ouvir música ou assistir a vídeos em tempo real, sem ter que transferir e armazenar integralmente os arquivos na plataforma escolhida para a reprodução é chamada de *streaming*⁴. Trata-se de um significativo avanço na forma de

² PINTO, Adilson Luiz; SEMELER, Alexandre Ribas. **Os diferentes conceitos de dados de pesquisa na abordagem da biblioteconomia de dados**. Ciência da Informação, Brasília, DF, v. 48, n. 1, p. 130-149, jan./abr. 2019.

³ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Em 2022, streaming estava presente em 43,4% dos domicílios com TV**. [Rio de Janeiro]: Agência IBGE de notícias, 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/38306-em-2022-streaming-estava-presente-em-43-4-dos-domicilios-com-tv>. Acesso em: 5 out. 2024.

⁴ BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming**: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. p. 29.

compartilhar dados, possibilitando, por exemplo, a transmissão ao vivo de eventos. Com efeito, também é possível se falar na superação dos *downloads*.

Para contextualizar, façamos uma breve análise das mudanças na forma de consumir música ao longo dos anos. Antigamente, a única forma de se apreciar uma boa música era presencialmente, quando algum talentoso artista tocava determinado instrumento, transmitindo a canção aos ouvintes. Depois, com a evolução das rádios e dos equipamentos de áudio, foi possível, finalmente, realizar a gravação das músicas e transmissões para os ouvintes de rádio.

Em 1951 foi lançado no Brasil o disco de vinil de forma comercial, iniciando a febre dos chamados LPs que durou até o fim da década de 1990⁵. Posteriormente, nos anos 2000, houve a explosão da venda de CDs (Compact Disc), seguida pelo uso dos famosos MP3, MP4 e Ipods. Na sequência, houve a popularização da internet e a forma mais moderna de se ouvir uma boa música foi realizando *downloads*, os quais consistem na transferência de dados virtuais entre sistemas computadorizados⁶.

A retrospectiva da relação humana com a música não se encerrou nesse momento, mas precisamos interrompê-la para fazer algumas considerações jurídicas.

O Estado necessita de recursos para sua manutenção e para realização dos seus objetivos, independente do Estado servir de instrumento a sociedade ou servir-se dela, é uma constante na história. Segundo Luís Eduardo Schoueri, cabe ao ordenamento prever os meios para o Estado financiar seus gastos, podendo a receita pública ser decorrente de alguma riqueza produzida pelo próprio Estado, chamada de receita originária, ou pode ser a riqueza gerada por particular e transferida ao Estado, denominada de receita derivada.

Os tributos constituem receita derivada e uma forma que o Estado utilizou e utiliza para adquirir recursos da indústria da música⁷. No Brasil, o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou*

⁵ LÚCIA, Carmen. **História Hoje**: Lançamento do disco de vinil foi inovação histórica em 1948. Brasília, DF: Radioagência Nacional, 2016. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/radioagencia-nacional/geral/audio/2016-08/historia-hoje-lancamento-do-disco-de-vinil-foi-inovacao>. Acesso em: 5 out. 2024.

⁶ WEBOPEDIA. **Term Download**. Webopedia. Disponível em: <https://www.webopedia.com/definicions/download/> Acesso em: 5 out. 2024.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. P. 115-153.

*cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*⁸.

Isso posto, merece destaque que o tributo é uma prestação compulsória, ou seja, não é pago por um ato de vontade. Além disso, infere-se que o tributo é instituído em lei, logo, apenas deve ser pago em estrito cumprimento à determinação legal, sob pena de violação ao Princípio da Legalidade, constitucionalmente estabelecido.

A partir da leitura do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo em vista o grande número de tributos, nota-se que tributo é o gênero, no qual estão incluídas diversas espécies. Nesse panorama, urge indicar que não há uniformidade quanto ao número de espécies e seus critérios, contudo de acordo com regime jurídico aplicável, Hugo de Brito Machado e maior parte da doutrina adotam a teoria pentapartite, estabelecendo cinco espécies tributárias, quais sejam: Imposto, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições especiais e contribuição de melhoria⁹.

As taxas só podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Nesse sentido, as taxas são devidas em face da ocorrência de um fato diretamente ligado, ou vinculado, a uma atuação estatal.

Em paralelo, os empréstimos compulsórios são restituíveis e para ocasiões excepcionais previstas em Lei, como guerra externa, calamidade pública, investimento público de caráter urgente e relevante interesse social.

Já as contribuições de melhoria são decorrentes de obras públicas, exigindo a atuação estatal e uma manifestação de riqueza do contribuinte. Enquanto as contribuições especiais têm a arrecadação com finalidade específica, por isso, são divididas em subespécies de acordo com a finalidade, podendo ser sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse de

⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 71-78.

categorias profissionais ou econômicas, e de iluminação pública¹⁰. Por exclusão, infere-se que a forma mais utilizada para cobrar tributos da indústria da música sempre foi por meio de impostos.

Os impostos são tributos não vinculados à existência de uma atividade ou atuação estatal específica e definidos pelo CTN em seu artigo 16, como: "(...) o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte"¹¹. A grande questão é como abarcar as novas tecnologias nos fatos geradores previstos em Lei, uma vez que o recolhimento de tributo sem fato gerador adequado, configura confisco.

Em retorno à retrospectiva histórica da relação humana com a música, percebe-se que com a internet e a utilização dos *downloads* já ficou mais complexa a tributação, porém os *downloads* já não são a forma mais comum de se consumir música. Hoje, existem diversas plataformas de *streaming* para ouvir músicas, sendo uma das mais famosas o Spotify.

O *streaming*, ao contrário dos *downloads*, é um fluxo contínuo de transmissão de informações, não permanecendo na posse do receptor do sinal e pode ser consumido no mesmo momento do compartilhamento do dado. Com isso, não há armazenamento permanente de mídia na unidade física e é possível a transmissão em tempo real pela internet através dos dados recebidos¹².

A discrepância da velocidade entre os avanços da tecnologia e a legislação proporciona inúmeros problemas para a tributação da economia digital, sobretudo em relação ao *streaming*.

O *streaming* podemos dizer que faz parte do nosso cotidiano, sendo o uso dessa tecnologia quase inevitável. Por meio do *streaming*, escutamos músicas, assistimos filmes e séries, ouvimos podcasts, acompanhamos a Copa do Mundo FIFA de futebol masculino de 2022

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p.164.

¹¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 6 out. 2024

¹² BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming**: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. p.30.

e os jogos olímpicos de Paris em 2024. Dessa forma, caso exista alguém que ainda não faz uso dessa novidade, é apenas questão de tempo.

A comunicação tradicional por meio das emissoras de rádio e televisão ainda está se adaptando à ascensão de plataformas que por meio do *streaming* também conseguem reproduzir eventos ao vivo. Nesse contexto, vale mencionar que a Rede Globo, por exemplo, investiu na criação do canal GE TV no Youtube, demonstrando a transição da comunicação para o meio digital.¹³

Isso posto, urge entender melhor o funcionamento do *streaming* para identificar a sua natureza jurídica e qual seria o imposto incidente.

Na modalidade do *streaming* existem duas espécies: o *simulcasting* e o *webcasting*. No *simulcasting* ocorre a transmissão concomitante dos dados por meio de canais de comunicação distintos via internet¹⁴. Em paralelo, no *webcasting* pode existir a intervenção de um provedor, sendo crucial evidenciar que:

*“Não envolve necessariamente a contraprestação ativa e imediata de outra pessoa quando o ‘cliente’ solicita o arquivo que se encontra nos servidores de base: trata-se de procedimento que pode ser iniciado e finalizado somente com as ações do usuário que consome a mídia armazenada em servidores externos. Embora tal armazenamento pressuponha uma atividade anterior humana, o consumo pelo usuário é exclusivamente realizado por meio de sistemas cibernéticos”*¹⁵

Nessa linha, imperativo informar que no *webcasting* a transmissão dos dados pode ocorrer ao vivo (*live streaming*); de acordo com as preferências do usuário quando ele estiver

¹³ REDAÇÃO. **Globo lança a ge TV, seu novo canal digital gratuito de entretenimento esportivo**. São Paulo: Globo, 2025. Disponível em: <https://ge.globo.com/noticia/2025/08/29/globo-lanca-a-ge-tv-seu-novo-canal-digital-gratuito-de-entretenimento-esportivo.ghtml>. Acesso em: 5 out. 2025.

¹⁴ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 358-376, 2020.

¹⁵ BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming**: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. p.35.

conectado (*streaming on-demand*); ou até quando o usuário acessa determinado conteúdo, mesmo sem estar conectado (*off-line streaming*)¹⁶.

Quanto ao funcionamento do *streaming*, vale transcrever na íntegra os ensinamentos de Milene Susan Mallon e Jorge Rafael Matos:

*"O streaming funciona da seguinte forma: um determinado aparelho recebe um arquivo de um servidor base ao qual está conectado; a partir disso, o dispositivo constrói uma área de armazenamento temporário, chamado de buffer, para salvar a informação; quando uma pequena parte daquele arquivo é armazenada, ocorre a transmissão, ao mesmo tempo que continua o download"*¹⁷

A título de reforço, seguem ainda alguns considerações do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o *streaming*:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE.

1. Cinge-se a controvérsia a saber: (i) se é devida a cobrança de direitos autorais decorrentes de execução musical via internet de programação da rádio OI FM nas modalidades webcasting e simulcasting (tecnologia streaming); (ii) se tais transmissões configuram execução pública de obras musicais apta a gerar pagamento ao ECAD e (iii) se a transmissão de músicas por meio da rede mundial de computadores mediante o emprego da tecnologia

¹⁶ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 358-376, 2020. p. 361

¹⁷ Ibidem, p.361

streaming constitui meio autônomo de uso de obra intelectual, caracterizando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais.

2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo.

Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.

3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting.

Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução.

4. À luz do art. 29, incisos VII, VIII, "i", IX e X, da Lei nº 9.610/1998, verifica-se que a tecnologia streaming enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração econômica das obras musicais a demandar autorização prévia e expressa pelos titulares de direito.

5. De acordo com os arts. 5º, inciso II, e 68, §§ 2º e 3º, da Lei Autoral, é possível afirmar que o streaming é uma das modalidades previstas em lei, pela qual as obras musicais e fonogramas são transmitidos e que a internet é local de frequência coletiva, caracterizando-se, desse modo, a execução como pública.

6. Depreende-se da Lei nº 9.610/1998 que é irrelevante a quantidade de pessoas que se encontram no ambiente de execução musical para a configuração de um local como de frequência coletiva. Relevante, assim, é a colocação das obras ao alcance de uma coletividade frequentadora do ambiente digital, que poderá, a qualquer momento, acessar o acervo ali disponibilizado. Logo, o que caracteriza a execução pública de obra musical pela internet é a sua disponibilização decorrente da transmissão em si considerada, tendo em vista o potencial alcance de número indeterminado de pessoas.

7. O ordenamento jurídico pátrio consagrou o reconhecimento de um amplo direito de comunicação ao público, no qual a simples disponibilização da obra

já qualifica o seu uso como uma execução pública, abrangendo, portanto, a transmissão digital interativa (art. 29, VII, da Lei nº 9.610/1998) ou qualquer outra forma de transmissão imaterial a ensejar a cobrança de direitos autorais pelo ECAD.

8. O critério utilizado pelo legislador para determinar a autorização de uso pelo titular do direito autoral previsto no art. 31 da Lei nº 9.610/1998 está relacionado à modalidade de utilização e não ao conteúdo em si considerado. Assim, no caso do simulcasting, a despeito do conteúdo transmitido ser o mesmo, os canais de transmissão são distintos e, portanto, independentes entre si, tornando exigível novo consentimento para utilização e criando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais pelo ECAD.

9. Está no âmbito de atuação do ECAD a fixação de critérios para a cobrança dos direitos autorais, que serão definidos no regulamento de arrecadação elaborado e aprovado em Assembleia Geral, composta pelos representantes das associações que o integram, e que contém uma tabela especificada de preços. Inteligência do art. 98 da Lei nº 9.610/1998.

10. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.559.264/RJ, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, julgado em 8/2/2017, DJe de 15/2/2017.)

(grifo nosso)

Com o uso crescente da tecnologia, demonstra-se o *streaming* uma ótima possibilidade de o Estado arrecadar mais em impostos. Todavia, é imprescindível para a tributação determinar corretamente a natureza jurídica da tecnologia, evitando uma tributação ilegal ou inconstitucional.

Existe um primeiro posicionamento que o *streaming* seria equivalente a um contrato de locação, com uma roupagem mais moderna, uma vez que não ocorre a cessão definitiva do conteúdo transmitido.¹⁸ Por conseguinte, vale mencionar o que se entende por contrato de locação segundo a mais firme doutrina do professor Paulo Nader:

¹⁸ LOPES, Joyce Nascimento. **A natureza jurídica do serviço de streaming e a tributação incidente**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso, Bacharelado em Ciências Contábeis – Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, Manhuaçu, 2018. p.30

"Dá-se o contrato de locação, quando uma parte (locador) se obriga a ceder o uso e o gozo de coisa não fungível à outra (locatário), temporariamente, mediante promessa de certa prestação¹⁹".

Merece especial atenção que a coisa objeto da locação deve ser não fungível. Nesse diapasão, faz-se indispensável também a leitura do artigo 85 do Código Civil, *in verbis*: "*São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade*".²⁰ Entretanto, revela-se insuficiente a tentativa de enquadrar o *streaming* como coisa infungível, visto que nas plataformas há uma fungibilidade característica.

O *streaming* é seccionado em duas partes. A primeira é a parte que pode ser copiada e enviada aos usuários simultaneamente, sendo esta substituível por outra e plenamente fungível. Já a segunda parcela é o programa fonte, escrito em linguagem simbólica e protegido por direito autoral, constituindo uma obra intelectual singular e não fungível, chamada de *software*.²¹

Quanto aos *softwares*, é vigente no Brasil a Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998, a qual conceitua programa de computador em seu primeiro artigo: "*Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados*".²²

Mais adiante, no nono artigo da Lei supracitada é mencionado que "*O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença*".²³ Dessa forma, como já

¹⁹ NADER, Paulo. **Curso de direito civil**: contratos. 8. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 3.

²⁰ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

²¹ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 358-376, 2020.

²² BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

²³ Ibidem

destrinchado que o *streaming* depende do *software* específico, conclui-se que a tecnologia do *streaming* tem a natureza jurídica de contrato de licenciamento ou cessão de direitos de uso²⁴.

A título de conhecimento, é válido transcrever a lição do professor Fábio Ulhoa Coelho sobre contratos de licença de uso:

*"Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. O contrato pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, fica legitimamente autorizada a usar programa de computador, então, é a licença de uso. Quando o consumidor "adquire", no mercado, o software de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso do bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos."*²⁵

Em adição, cumpre evidenciar que a licença de uso independe da gratuidade ou onerosidade, sendo, portanto, plenamente possível que serviços como o Youtube e o Spotify sejam enquadrados como licenças de uso.²⁶ Afinal, não há nesses serviços a transferência de propriedade intelectual ao usuário, apenas a concessão do uso.

Assim, infere-se que as transmissões por *streaming* são disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, possuindo a natureza jurídica de cessão de direitos.²⁷

Estabelecido que o *streaming* é a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, é imperioso realizar uma sintética análise das principais plataformas de *streaming*, a fim de elucidar o papel disruptivo da tecnologia no mercado audiovisual e entender a origem dos negócios dependentes do *streaming*.

²⁴ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 363, 2020.

²⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: direito das coisas, direito autoral**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 4. E-book.

²⁶ Ibidem

²⁷ PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

2.2. "Serviços" de *streaming*

No Brasil, existe uma grande quantidade de plataformas de *streaming*, sendo as mais conhecidas: Netflix, Amazon Prime Video, Max, Star+, Diney+, Globoplay, Telecine Play, Apple TV+, Paramount+, Mubi, Universal+, Crunchyroll, Looke, Spotify, Youtube, Deezer, entre outros.²⁸

Segundo notícia da Forbes de 2023, o Youtube foi criado em 2005, é o segundo site mais acessado do mundo, ficando atrás somente do Google, e possui cerca de 2 bilhões de usuários ativos mensalmente. Assim, é a plataforma de *streaming* mais utilizada no mundo.

De acordo com o banco internacional de dados Statista, o Brasil é o terceiro lugar no ranking de países com o maior número de usuários do YouTube, visto que em 2023, contava com aproximadamente 142 milhões de brasileiros assistindo ao conteúdo do site somente no primeiro mês do ano.²⁹

No que se refere ao *streaming* no YouTube, os vídeos produzidos são enviados para a plataforma e realiza-se o *upload*. Assim, quando qualquer usuário com acesso à rede clica para assistir um vídeo realiza um pedido de reprodução e inicia-se o *streaming*.

Pois bem, outra plataforma de imenso prestígio é a Netflix. A empresa foi fundada em 1997 e tinha como finalidade inicial o aluguel de DVDs, pelo correio. Contudo, ao longo do tempo a empresa passou a oferecer o *streaming* de vídeo, incluindo filmes, séries, documentários, shows e animações em seu catálogo.³⁰ Desse modo, a Netflix busca permitir o acesso a filmes e demais conteúdos de forma mais simples.

²⁸ OLIVEIRA, Isabela. **Os planos mais baratos das 12 principais plataformas de streaming**. UOL, 2024. Disponível em: <https://gizmodo.uol.com.br/os-planos-mais-baratos-das-12-principais-plataformas-de-streaming/>. Acesso em: 5 out. 2024.

²⁹ FORBES TECH. **Brasil é o terceiro país com mais usuários do YouTube em 2023**. [S. l.]: Forbes Brasil, 2023. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2023/05/brasil-e-o-terceiro-pais-com-mais-usuarios-do-youtube-em-2023/>. Acesso em: 5 out. 2024.

³⁰ TUDO sobre Netflix: História e Notícias. **Canaltech**. Disponível em: <https://canaltech.com.br/empresa/netflix/>. Acesso em: 5 out. 2024.

Em outros termos, o grande diferencial da Netflix foi permitir que as pessoas pudessem escolher o que assistir na própria televisão, tablet, celular ou computador de forma extremamente simples, sem precisar ir ao cinema ou à uma locadora de filmes.

Em 2011 a empresa chegou no Brasil e seguramente causou considerável impacto não só no país, como no mundo todo. Hoje, a plataforma também realiza produções próprias com relevo na indústria cinematográfica, como, por exemplo, a série *Narcos* sobre o narcotraficante colombiano Pablo Escobar. Assim como no Youtube, ocorre o *streaming* toda vez que o assinante do serviço clica para assistir qualquer obra do catálogo.

Por fim, no ramo de *streaming* de áudio a principal plataforma é o Spotify. O serviço de *streaming* teve início em 2008 e veio a se tornar realmente famoso a partir de 2011, quando ingressou no mercado dos Estados Unidos da América.³¹

O Spotify foi revolucionário e conseguiu mudar a forma de acessar a música. Antes da empresa as pessoas costumavam realizar *downloads* na internet do que gostavam de ouvir e a pirataria era praticada de forma ampla. Depois do Spotify, os usuários pagam uma mensalidade e tem direito ao acesso de todas as músicas incluídas no catálogo sem anúncios, todavia também é possível utilizar o *streaming* do Spotify de forma gratuita com anúncios comerciais.³²

Fato é que a tecnologia do *streaming* possibilita a disrupção criativa e a criação de novos negócios. Graças ao avanço proporcionado, ocorreram mudanças significativas na indústria cinematográfica, na indústria da música e até a criação de novas profissões como os chamados youtubers. Enfim, resta saber o que o Estado brasileiro tem feito para arrecadar tributos nesse novo cenário do audiovisual dominado pelo *streaming* e qual a maneira mais adequada para isso.

³¹ ALECRIM, Emerson. **Dez anos de Spotify**: como o serviço mudou a indústria da música. Tecnoblog, 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/especiais/spotify-dez-anos-historia-streaming-musica/>. Acesso em: 5 out. 2024.

³² Ibidem

3. A TRIBUTAÇÃO DA MODALIDADE DE COMPARTILHAMENTO DE DADOS POR *STREAMING* NO BRASIL ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 E DA LEI COMPLEMENTAR 214/2025

A Lei Complementar 157/2016, que introduziu importantes alterações na LC 116/03, acresceu o subitem 1.09 à Lista de Serviços que inseriu os contratos de *streaming* como passíveis de incidência de ISS.³³

Depois, o Convênio ICMS nº 106 de 2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), disciplinando os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, estabeleceu em sua cláusula terceira que “*O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.*”³⁴

Nessa conjuntura, ocorreram alegações de bitributação, divergências no entendimento jurisprudencial, bem como alegações de ilegalidade. Fato é que a legislação não acompanhou a evolução tecnológica e o *streaming* é atividade econômica de grande rentabilidade, o que proporcionou tentativas de tributação e essa insegurança jurídica.

3.1. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e *streaming*

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem previsão no art. 155, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A competência

³³ 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm. Acesso em: 6 mar. 2025.

³⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados [...]. Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 6 mar. 2025.

para a instituição do tributo é dos Estados e do Distrito Federal, sendo a legislação sobre ICMS extensa, com resoluções do Senado que estabelecem alíquotas, com a Lei Complementar nº 87/1996, convênios entre os Estados (Convênios Confaz), além das leis estaduais instituidoras do tributo, os regulamentos e outros atos normativos infralegais.³⁵

A título de esclarecimento, é preciso compreender os conceitos de operação, circulação e mercadoria para um melhor entendimento do ICMS. Com efeito, Leandro Paulsen estabelece em seu célebre manual de Direito Tributário:

“Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio.”

Considerando a tributação do *streaming*, urge ressaltar ainda o sentido jurídico de circulação, conforme o consagrado Paulo Caliendo lecciona:

*“transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas, não se trata de mera circulação física ou econômica, mas de mudança de propriedade”*³⁶

Realizadas as considerações acima, cumpre analisar a possível tributação do *streaming* tanto pelo ICMS, quanto pelo ISS.

Levando em conta que o ISS é um tributo de competência municipal e o ICMS de competência estadual, caso ambos tenham como fato gerador o *streaming*, é configurada a bitributação, pois são dois entes da federação distintos. Nesse contexto, seria flagrante a violação ao princípio da legalidade.³⁷

Contudo, segundo entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, o ICMS e o ISS, via de regra, são excludentes um do outro, inclusive no voto da Ministra Ellen Gracie na ADI 4.389 restou consignado que “ (...) ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS, jamais dos dois simultaneamente” (ADI 4389 MC, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA,

³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 801-830

³⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 901.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 187-190

Tribunal Pleno, julgado em 13-04-2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 24-05-2011 PUBLIC 25-05-2011 RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505).

Na mesma linha, o subitem 1.09 acrescido à Lei Complementar 116/03, por meio da Lei Complementar 157/2016, ao estabelecer a hipótese de incidência do ISS, ressalva os casos de ICMS. Note-se:

“1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).³⁸”
(grifo nosso)

De qualquer modo, é aparente o conflito com o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o qual ao disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, estabeleceu em sua cláusula terceira o seguinte:

“O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.”³⁹

³⁸ 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm. Acesso em: 6 mar. 2025.

³⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados [...]. Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 6 mar. 2025.

Inicialmente, poderia aparentar que o ICMS é o tributo mais adequado para ser instituído nos contratos de *streaming*, no entanto, a previsão do convênio exposta acima é eivada de ilegalidade. Como já esclarecido o *streaming* tem a natureza jurídica de contrato de licenciamento ou cessão de direitos de uso temporária, inexistindo a transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas, em outros termos, não há mudança de propriedade. Dessa forma, o *streaming* não se caracteriza como operação de circulação de mercadorias.

A circulação de mercadorias não é a mera circulação física, necessitando da mudança de titularidade ou de patrimônio. Nessa direção, o STF afastou cobrança de ICMS sobre o arrendamento mercantil internacional, em razão da inexistência de circulação econômica da mercadoria importada no julgamento do RE nº 226.899/SP.⁴⁰ Da mesma forma, o STJ construiu o enunciado de súmula nº 166, o qual estabelece que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, considerando também a inexistência de transferência de titularidade.⁴¹

Em paralelo, poderia se cogitar a incidência do ICMS-Comunicação, porém a prestação de serviço de comunicação, que se subsume ao arquétipo do ICMS, é aquela decorrente de contrato oneroso, cujo objeto seja a transferência de informações entre dois polos plenamente identificáveis.⁴²

O Spotify, plataforma de *streaming* de áudio, realiza a disponibilização de músicas e podcasts, mediante assinatura e também de forma gratuita, incluindo anúncios. Desse modo, percebe-se que nem sempre o *streaming* é pago, emergindo o questionamento se configura a onerosidade o uso da plataforma gratuitamente, porém com indesejáveis anúncios.

De toda forma, o principal fator para o não enquadramento do *streaming* nos moldes do ICMS-Comunicação é que a transferência de informações ocorre através de plataformas como

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 226.899/SP**. Relator: Min. Rosa Weber. Relator p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 25 jun. 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 12 dez. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em: 20 mar. 2025.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 1 out. 2025.

⁴² PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. p.367-p.371

intermediárias e em contexto de extrema similitude, foi proferido o enunciado da Súmula 334 STJ, segundo a qual: “*O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet*”.

A referida súmula foi editada em caso que o STJ discutia a incidência do ICMS sobre o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet. Em resumo, prevaleceu a posição de que não se caracteriza como serviço de telecomunicação, visto que não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal e porque o provedor de internet, na verdade, usa do serviço de comunicação prestado pela operadora de telefonia para prestar outro tipo de serviço distinto. Logo, inalcançável pelo ICMS.⁴³

O *streaming*, assim como no caso dos provedores de internet, não estabelece relação comunicativa entre o cedente do conteúdo e o cessionário, assinante que contrata o serviço.

Em tal conjuntura, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.958/DF pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASCOM) em face do Convênio ICMS 106/2017, almejando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do inc. I do art. 2º da LC 87/96, para afastar qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres.

Em 2021 a ADI 5.958/DF foi julgada prejudicada, pela perda superveniente do seu objeto, em razão do julgamento do Supremo Tribunal Federal na ADI 5.659, excluindo das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Vale a pena conferir a ementa da ADI 5.659:

“EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por

⁴³ FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da Economia Digital na esfera Federal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 1. p.168

meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. **Contrato de licenciamento de uso de programas de computador.** Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. **Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência.** Modulação dos efeitos da decisão.

1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. **Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).**

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. **A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.**

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), **o**

qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

(ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021) (grifos nossos)

Além da decisão judicial excluir das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, infere-se que o STF se posicionou de forma clara pela incidência do ISS em aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, sem armazenamento no disco rígido e online.

A decisão do Supremo, a ausência de relação comunicativa tributável e o não enquadramento do *streaming* no conceito de mercadoria demonstram que o ICMS não pode incidir sobre o *streaming*. Contudo, ao atento operador do Direito, o STF parece ter assegurado a constitucionalidade da tributação do *streaming* via ISS.

A tributação da economia digital antes da EC nº 132/2023 não era de fácil solução e consoante será exposto no subtópico a seguir, a tributação do *streaming* pelo ISS também não é adequada, pela impossibilidade de definir o *streaming* como um serviço, tendo em vista o paradigma constitucionalmente estabelecido.

3.2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e *streaming*

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tem previsão no art. 156, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, outorgando aos Municípios instituir o imposto sobre os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência dos Estados e definidos em lei complementar.

O ISS possui caráter fiscal, isto é, são instituídos com a finalidade de arrecadar para os cofres do Estado, buscando atender as necessidades orçamentárias da Administração direta.

O ISS é indireto, ou seja, incide em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços, compondo o valor total da operação e tendo o seu custo repassado ao adquirente ou consumidor.⁴⁴

O imposto em análise é instituído mediante lei ordinária, respeitando a anterioridade, tanto a anual, quanto a nonagesimal. Ademais, deve atender as normas gerais prescritas na Lei Complementar nº 116/2003, incluindo a lista anexa que estabelece taxativamente as hipóteses de incidência e o critério material, o espacial e o temporal do ISS.⁴⁵

O critério material do ISS determina o elemento-núcleo da hipótese de incidência. Conforme a previsão do art. 1 da Lei Complementar 116/03, o elemento núcleo é a prestação de serviço, observe-se:

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

Pois bem, para entender a controvérsia sobre a tributação do *streaming* pelo ISS, é essencial compreender o conceito de prestação de serviço. Segundo Marçal Justen Filho,

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 332, 343 e 831

⁴⁵ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 358-376, 2020. p. 366-367.

prestação de serviço é “*Prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de direito privado, que não caracterize relação empregatícia*”⁴⁶.

Já Aires Fernando Barreto, conceitua serviço como “*serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial*”⁴⁷

Nesse contexto, é importante pontuar o entendimento do Supremo Tribunal Federal no RE 603.136 sobre a incidência do ISS, *in verbis*: “(...) o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar” (RE 603.136/PR, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2020, PUBLIC 16-06-2020).

Como já mencionado, os contratos de *streaming* foram incluídos na lista anexa, mediante a Lei Complementar 157/2016, que introduziu importantes alterações na Lei Complementar 116/03, acrescentando o subitem 1.09. Confira-se a redação:

“1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).”⁴⁸

Surge a problemática, já que o *streaming* não se enquadra no conceito constitucional de serviço, nem é obrigação de fazer ou obrigação mista (de dar e de fazer), existindo o art. 110 do Código Tributário Nacional que proíbe alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito

⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Editora RT, 1985. p.83

⁴⁷ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 64.

⁴⁸ 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm. Acesso em: 6 mar. 2025.

Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.⁴⁹ Como já explicado, o *streaming* depende do *software* específico e a tecnologia do *streaming* tem a natureza jurídica de contrato de licenciamento ou cessão de direitos de uso, inexistindo a cessão definitiva do conteúdo disponibilizado.

Desse modo, verifica-se que a tributação do *streaming* por meio do ISS é ilegal, pois a tecnologia do *streaming* não se enquadra no conceito de prestação de serviço constitucionalmente estabelecido, sendo incorreto considerar que a tecnologia é uma obrigação de fazer.

Nesse cenário, em nítida tentativa de ampliar a arrecadação, a jurisprudência do STF passou a compreender o conceito de serviço de forma cada vez mais elástica, se afastando da dicotomia “obrigação de dar” e “obrigação de fazer” para abarcar na incidência do ISS atividades que proporcionam uma utilidade para terceiro, mesmo que não representem em sentido estrito um “esforço humano”. A título de exemplo, cita-se o julgado do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.289.257 da 2ª Turma do STF que admitiu a cobrança do ISS sobre a cessão do direito de uso de marca, considerando no caso que o contrato de franquia é uma obrigação mista passível de ISS.⁵⁰

Com devido respeito à Suprema Corte, a tributação pelo ISS é ilegal, visto que o *streaming*, mesmo exigindo um esforço humano para o tratamento dos dados nas plataformas, é uma atividade meio, enquanto a incidência do ISS depende que seja uma atividade-fim. Em adição, o verdadeiro fim almejado é a licença ou cessão do direito de uso, a qual não fica desfigurada, ou seja, não se vicia a obrigação de dar e é incorreto considerar a licença uma prestação de serviços.

A ilegalidade não se trata de um posicionamento doutrinário isolado, existindo também posicionamento do Superior Tribunal de Justiça alinhados à tese exposta no julgamento do Recurso Especial nº 883.254/MG e dos embargos de declaração posteriores. Em suma, restou

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

⁵⁰ FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 190-213, 2021. ISSN 1415-8124.

consignado no julgado que não deve haver a incidência do ISS sobre as atividades-meio, porque a exação desse imposto exige a prestação-fim como o centro da relação contratual. Seguem trechos das ementas:

“TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações.

2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS - Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que **o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual**, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, **bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual**, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS".

3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS.

(...)"

(REsp n. 883.254/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/12/2007, DJ de 28/2/2008, p. 74.) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROVIMENTO.

1. Embargos de declaração providos para, afastando qualquer obscuridade no acórdão, ficar registrado que o recurso especial foi provido para afastar a incidência do ISS por ocasião da prestação, pela embargada, dos serviços seguintes:

a) os **serviços qualificados como de secretaria, expediente e processamento de dados** (chamada em espera, atendimento simultâneo, siga-me, consulta, conferência, **transferência, transferência temporária,**

transferência automática de chamadas, transferência automática em caso de ocupado, linha exclusiva e discagem abreviada);

(...)

2. **Reconhecimento, no aresto embargado, de que os serviços acima enumerados são atividades-meio para que a atividade-fim de telecomunicação se concretize.**

3. Embargos providos sem efeito modificativo.”

(EDcl no REsp n. 883.254/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 27/5/2008, DJe de 23/6/2008.) **(grifo nosso)**

Assim, não existia no ordenamento jurídico pátrio antes da EC nº 132/2023 imposto com regra-matriz tributária que abarcasse a natureza jurídica das plataformas de *streaming* de acordo com os ditames constitucionais, seja o ISS, seja o ICMS. Com efeito, é altamente questionável e assume contornos ilegais tributar o *streaming* pelo ISS.

Em segunda análise, afluía ainda uma consequência de ordem prática importante com a tributação do *streaming* pelo ISS, qual seja, a concentração da arrecadação do imposto em poucos municípios brasileiros, onde existam sedes ou filiais de empresas de *streaming*. Isso porque o art. 3º e o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelecem como regra geral que o imposto é devido, no local do estabelecimento prestador, sendo irrelevantes para caracterizá-lo a denominação adotada, em outros termos, pouco importa se denominada de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contrato ou quaisquer outras nomenclaturas que venham a ser utilizadas.

A título de exemplo, supondo que um consumidor em Recife-PE assista a um episódio de Suits na Netflix, o ISS será recolhido pela fazenda municipal de São Paulo-SP, pois é o local da filial da plataforma de *streaming* no Brasil⁵¹. A regra enfatiza a desigualdade social e econômica entre as cidades, concentrando a riqueza oriunda do consumo em outro estado no fisco da cidade sede da filial da empresa de *streaming*. Em breve reflexão, nota-se que a regra não foi pensada para o contexto da economia digital e proporciona ilógicas distorções.

⁵¹ MIYASHIRO, Kelly. Netflix anuncia mudança de sua sede no país para a cidade de São Paulo. **Veja**, São Paulo, 26 abr. 2024. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/tela-plana/netflix-anuncia-mudanca-de-sua-sede-no-pais-para-a-cidade-de-sao-paulo/>. Acesso em: 13 out. 2025.

O problema piora ao pensar empresas de *streaming* que não tenham domicílio no país, pois na falta do estabelecimento do prestador no Brasil, a regra dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar não é capaz de determinar o município competente com clareza para a cobrança do imposto.

Nessa linha, vale indicar três soluções mencionadas pela doutrina, são elas: i) Cobrança do ISS na modalidade “importação”, conforme o art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003; ii) Recolhimento do ISS pelo procurador da pessoa jurídica estrangeira, consoante os casos de ganho de capital auferido por pessoa domiciliada no exterior; iii) Recolhimento do ISS por pessoas jurídicas que detêm os meios de pagamento ao prestador de serviços, como operadoras de cartão de crédito.

Todas as soluções supracitadas apresentam problemas de ordem prática que podem dificultar ou tornar inócua a arrecadação. No caso do ISS na modalidade “importação”, o pagamento ISS seria de responsabilidade do contratante, nos termos do art. 6º, § 2º, I, da Lei Complementar n.º 116/2003 e a ineficácia prática da aplicação da norma é evidente, uma vez que acarretaria ônus desproporcional a maioria dos contratantes do *streaming* que são pessoas físicas não adaptadas a complexidade exigida.

Quanto à opção do recolhimento do ISS pelo procurador da pessoa jurídica estrangeira, os principais problemas são a lacuna legislativa sobre essa possibilidade, a ausência de vinculação do procurador responsável ao fato gerador da obrigação e ainda existe a chance de a empresa não ter procurador no Brasil.

No que se refere ao pagamento do ISS pelas operadoras de cartão de crédito, por substituição tributária, de acordo com o art. 3º, inciso XXIV da Lei Complementar nº 116/2003 parece ser a solução mais exequível. Não obstante, a norma indica como sujeito ativo do ISS o município do domicílio do tomador, o que pode resultar na ineficácia técnica, pois as operadoras não possuem a organização e capilaridade necessária para recolhimento em todos municípios do país.⁵²

⁵² FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 190-213, 2021. ISSN 1415-8124. p. 8

Fato é que o arcabouço do sistema tributário não foi pensado para economia digital e as tentativas de expansão do conceito de serviços pelo STF somada aos malabarismos legais para tributação do *streaming* pelo ISS apontam para ilegalidade da incidência desejada pelas fazendas municipais. Nesse panorama, buscando a segurança jurídica e em respeito ao princípio da legalidade, antes da reforma tributária apenas existiam duas saídas coerentes: i) a instituição do imposto residual, de competência da União, nos termos do art. 154, inciso I, da CF; ii) uma reforma tributária.⁵³

Atualmente, após a Emenda Constitucional 132/2023 é cediço que será instituído o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o qual reúne em um único imposto o que até agora eram dois: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).⁵⁴ Se o IBS pode ser a solução adequada e quais são os impactos esperados pela sua instituição é justamente o que será abordado no próximo capítulo.

⁵³ PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. p.372-p.373

⁵⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reforma Tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2025. Apostila do Curso Reforma Tributária. p. 22

4. A TRIBUTAÇÃO DA MODALIDADE DE COMPARTILHAMENTO DE DADOS POR STREAMING NO BRASIL APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 E A LEI COMPLEMENTAR 214/2025

A reforma tributária no Brasil é uma questão antiga, sendo apontado por especialistas que a Emenda Constitucional nº 132/2023 foi a maior mudança no Sistema Tributário Nacional desde a Emenda Constitucional nº 18/1965.⁵⁵ Nesse contexto, vale mencionar que a Emenda de 2023 alterou a tributação sobre o consumo no país, porém ainda existe o debate público sobre modificações na tributação da renda e do patrimônio, pendentes de aprovação no Poder Legislativo.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 consolidou expressamente novos princípios tributários no texto constitucional, alterou as regras de imunidade tributária, modificou a competência tributária e criou novas regras tanto financeiras, quanto de transição para implementação gradativa dos novos tributos.⁵⁶ Para o presente trabalho o foco será na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) que substituirá o ICMS e o ISS, logo, é essencial compreender também os princípios da reforma e o IBS para entender como será a tributação do *streaming*.

Em suma, a reforma aprovada pretende corrigir distorções na tributação do consumo no país, solucionar controvérsias na tributação da economia digital e reduzir a guerra fiscal entre os entes da federação. Assim, a partir dessa mudança, espera-se que o Sistema Tributário Nacional fique mais moderno e adequado para as disruptivas criações tecnológicas, como o *streaming*.

4.1. O art. 145, §3º da Constituição da República e os princípios da reforma tributária

Os princípios podem ser implícitos (extraídos indiretamente do texto legal) ou expressos, de qualquer forma, independente da classificação, os princípios são proposições que descrevem objetivos normativos. Assim, os princípios constitucionais conferem direção e sentido às normas jurídicas regulamentares, orientando a interpretação e a aplicação das leis.

⁵⁵ Ibidem, p. 1

⁵⁶ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reforma Tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2025. Apostila do Curso Reforma Tributária.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132/2023) inseriu expressamente no texto do art. 145, §3º da Constituição da República princípios que antes eram implícitos, são eles: Princípio da Simplicidade, Princípio da Transparência, Princípio da Justiça Tributária, Princípio da Cooperação e Princípio da Defesa do Meio Ambiente.⁵⁷

O Princípio da Simplicidade têm duas perspectivas. A primeira está relacionada com o ideal de construir um sistema tributário menos complexo e mais fácil de entender, já a segunda noção é conectada à diminuição do número de normas para o mínimo possível. Com efeito, busca-se a redução dos custos de conformidade que o contribuinte tem atualmente.⁵⁸

Já o Princípio da Transparência tem profunda relação com a previsão no art. 14 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, o qual garantiu o Direito de cada cidadão verificar a necessidade da contribuição pública.⁵⁹ O comando normativo, em síntese, busca um Sistema Tributário com amplo acesso ao cidadão, permitindo a *accountability* dos governantes, melhorando a gestão pública e evitando evasão fiscal. A título de exemplo, constituem iniciativas amparadas pelo Princípio da Transparência a divulgação de relatórios públicos sobre a gestão fiscal, portais digitais e audiências públicas sobre o Sistema Tributário.

No que se refere ao Princípio da Justiça Tributária, cumpre destacar que ele é oriundo da Isonomia Tributária (art. 150, inciso II, CF) e da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF), podendo ser a Justiça Fiscal compreendida na dimensão comutativa e na dimensão distributiva.

A dimensão comutativa busca impor tributos proporcionalmente correspondentes ao retorno da contraprestação do Estado financiada pela arrecadação, de modo que o contribuinte não tenha sua riqueza usurpada pela máquina pública, preservando a Isonomia Tributária. Em paralelo, a dimensão distributiva anseia redistribuir a renda e riqueza através da tributação, respeitando a Capacidade Contributiva de cada um e cobrando por meio de alíquotas progressivas mais dinheiro de quem possui uma condição financeira mais abastada.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o Consumo**: CBS, IBS, imposto seletivo. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

⁵⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reforma Tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2025. Apostila do Curso Reforma Tributária. p.11

Enquanto isso, o Princípio da Cooperação Fiscal indica que deve existir a colaboração entre os contribuintes, as Fazendas Públicas e a sociedade para obter um sistema no qual todos se ajudem para melhor aplicação da Lei. Além disso, também pode se falar no compartilhamento de informações entre as Fazendas Públicas para uma tributação mais eficiente. Enfim, um ótimo exemplo de manifestação do Princípio da Cooperação são as transações tributárias realizadas entre o contribuinte e o fisco.

Finalmente, o Princípio da Defesa do Meio Ambiente tem fulcro na Constituição que determina, por exemplo, no art. 23, inciso VI da CF que é competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição. Nesse diapasão, a EC 132/2023 já delimitou a instituição do Imposto Seletivo (IS), com claro propósito de desestimular produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.⁶⁰

Pois bem, nota-se que a reforma promovida pela EC 132/2023 busca reestruturar a tributação sobre o consumo no Brasil, modernizando o Sistema Tributário para que ele seja menos complexo e mais alinhado com a perspectiva internacional da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁶¹. Com efeito, realizar a tributação adequada do *streaming* e de outros produtos da economia digital é um pilar crucial, a fim de alcançar uma maior Justiça Tributária e reduzir a guerra fiscal.

4.2. Imposto sobre Bens e Serviços e *streaming*

Com a Emenda Constitucional 132/2023 foram incluídos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF) três novos impostos, são eles: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). O IBS substituirá o ICMS e o ISS, por conseguinte, a tributação do *streaming* será realizada por esse novo tributo, o qual é mais moderno e adaptado para a economia digital.⁶²

⁶⁰ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o Consumo: CBS, IBS, imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

⁶¹ Ibidem.

⁶² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reforma Tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2025. Apostila do Curso Reforma Tributária. p.22

Além dos princípios já destrinchados anteriormente, urge pontuar que a EC 132/2023 estabelece novos critérios para tributação, merecendo atenção a base ampla de incidência, a tributação no destino, a neutralidade fiscal e a não cumulatividade plena⁶³.

O IBS previsto no art. 156-A, caput, da CF será de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa competência compartilhada é uma inovação completa e até contrária à antiga interpretação atribuída ao disposto no art. 6 do CTN, do qual era extraído que a competência tributária seria plena e indivisível.

Com a EC 132/2023 os Estados e Municípios perderam a aptidão de legislar acerca de um tributo próprio, não cabendo aos entes federativos instituírem o IBS. A definição de competência tributária, consoante o Ilustre Dr. Leandro Tripodi, passa a ser capacidade do ente da federação de exigir por si, para si, em nome próprio ou que à conta respectiva seja pago, ainda que por interposta entidade arrecadadora sem poder impositivo, tributo, com fundamento na Constituição Federal e nos termos da lei.⁶⁴

Sob essa perspectiva e considerando ainda a vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao IBS nos termos do art. 156-A, § 1º, X da CF, infelizmente, vislumbra-se que as regiões do Brasil com menos infraestrutura sejam incapazes de atrair investimentos e empregos. Na prática, a possibilidade de os entes reduzirem as alíquotas não aparenta ser suficiente para atrair investimentos, uma vez que apenas as regiões mais ricas conseguirão ter alíquotas mais baixas, em razão do grande número de contribuintes.⁶⁵

Outro relevante aspecto é que o IBS e a CBS (este de competência federal que substituirá a PIS, a COFINS e o IOF-Seguro) são tributos com a mesma base de incidência, conforme o art. 4, da Lei Complementar nº 214/2025.⁶⁶ A reforma instituiu por meio do IBS e da CBS o

⁶³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o Consumo: CBS, IBS, imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025. p. 15

⁶⁴ TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, p. 119-148, 2023, p.119 - 148.

⁶⁵ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. **A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios**. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 23, nº 3, set./2024, p. 201-222

⁶⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 6 out. 2025.

tão desejado Imposto sobre Valor Agregado (IVA-Dual), inspirado no *Value Added Tax* (VAT) da União Europeia, a fim de alcançar uma maior neutralidade fiscal e abarcar a economia digital, incluindo, naturalmente o *streaming*.⁶⁷ Com isso, é relevante notar que a incidência do IBS se dará pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, nos termos do art. 156-A, VII, da Constituição da República.

O IBS com a base ampla de incidência não sofre da necessidade de enquadrar o *streaming* como serviço nos moldes do ISS, nem precisa se preocupar com a presença de relação comunicativa ou enquadramento no conceito de circulação de mercadoria tributável pelo ICMS. O IBS incide sobre operações onerosas com bens ou com serviços, o que inclui bens imateriais e direitos, nos termos do art. 156-A, § 1º, I da CF. Ademais, o art. 4, da Lei Complementar nº 214/2025, por meio do § 2º, III explicita que são consideradas operações com bens ou serviços o licenciamento, a concessão e a cessão. De toda sorte, o art. 3, I, alínea “b” da LC nº 214/2025 ainda conceitua serviços como todas as operações que não se enquadram como bens nos termos da alínea “a” do mesmo dispositivo, criando um conceito de serviço residual e mais amplo que suporta o *streaming*.

A natureza jurídica do *streaming* era o cerne da questão, pois ela era determinante para definir se a tecnologia deveria ser tributada pelo ICMS, pelo ISS ou se não existia imposto capaz de tributá-la em estrita observância ao princípio da legalidade. Com a ampliação da base de incidência e a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, não restam dúvidas que o *streaming*, classificado como cessão de direitos temporária de áudio e de vídeo, está abarcado nas hipóteses de incidência do IBS.⁶⁸ Assim, percebe-se que o IBS é uma manifesta expressão do Princípio da Simplicidade, bem como da Justiça Fiscal, modificando a chamada guerra fiscal entre as fazendas estaduais e municipais pela tributação do *streaming*.

Isso posto, é vital evidenciar ainda que vigora o critério do destino para cobrança do IBS e da CBS, de acordo com o art. 156-A, § 1º, VII da CF, o que reduz também a concentração de renda proveniente do ISS nos municípios onde existam filiais das empresas de *streaming*.

⁶⁷ ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. Trabalho de Conclusão de Curso, FGV, Direito, Rio de Janeiro, 2019

⁶⁸ PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

Não obstante, emerge um grande custo de adaptação, qual seja, o investimento para monitorar com precisão as operações digitais e identificar o local onde ocorre o consumo.

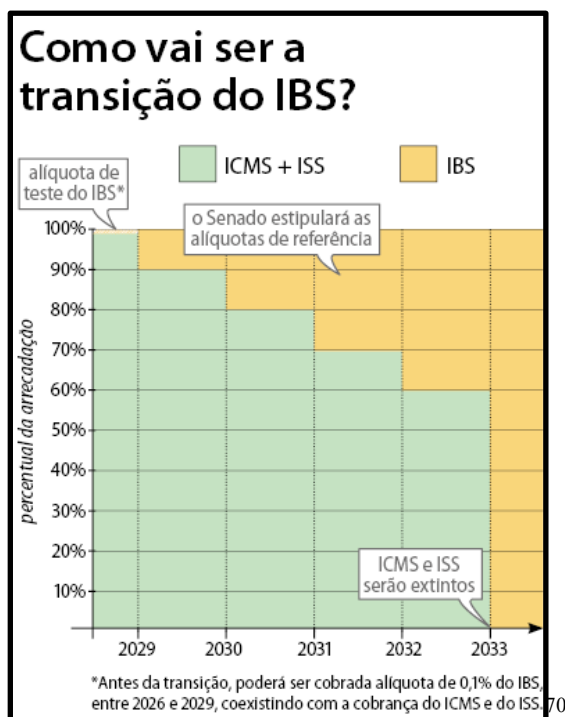
O Supremo Tribunal Federal, quando foi provocado sobre a tributação do ISS no local do domicílio do tomador, prolatou interessantíssima decisão em 2023 na ADI 5835 reconhecendo que a estrutura do sistema fiscal brasileiro não se mostrava apropriada para monitorar com precisão as operações digitais e identificar o local do consumo. Confira-se trecho da ementa:

*“(…) **Para que o imposto seja devido no local do domicílio do tomador dos serviços é necessário que a alteração legislativa estabeleça, com exatidão, o seu conteúdo,** sob pena de ensejar ***insegurança jurídica*** apta a provocar considerável conflito de competência e retrocesso nas relações fiscais, mormente diante de um universo de mais de cinco mil municipalidades na federação brasileira. 6. Incompletude na definição do domicílio do tomador de serviço. ***Ausência de clareza e confiabilidade.*** Inconstitucionalidade por ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica e por ameaça à estabilidade do pacto federativo fiscal. (...) 8. Medida cautelar confirmada. Ações Diretas julgadas procedentes.” (ADI 5835, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05-06-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 26-07-2023 PUBLIC 27-07-2023) **(grifo nosso)**⁶⁹*

O IBS promete modernização, tanto é que a Lei Complementar 214/2025 determina no seu art. 62, § 1º que os Municípios e o Distrito Federal estarão obrigados, a partir de 1º de janeiro de 2026, a autorizar seus contribuintes a emitir a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica de padrão nacional (NFS-e) no ambiente nacional ou, na hipótese de possuir emissor próprio, compartilhar os documentos fiscais eletrônicos gerados, conforme leiaute padronizado, para o ambiente de dados nacional. Essa referida disposição legal é mais uma expressão do Princípio da Cooperação que alicerçou a reforma tributária.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5835/DF**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 5 jun. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, 27 jul. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769402168>. Acesso em: 20 out. 2025.

Sem dúvidas, a tributação no destino é o que se amolda melhor à Justiça Fiscal constituída como outro pilar da reforma, porém o impacto para adaptar a estrutura tributária a essa exigência será relevante. Felizmente, a transição não será abrupta e ocorrerá gradualmente até 2033, de acordo a elucidativa ilustração fornecida pelo Agência do Senado Federal:



Voltando ao Princípio da Cooperação, é brilhante a sua manifestação na não cumulatividade plena do IBS prevista no art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal. Isso porque como cada empresa na cadeia produtiva deseja deduzir o imposto recolhido nas suas aquisições na etapa antecedente, o comprador tende a exigir o recolhimento do IBS pelo seu fornecedor, assim, os próprios contribuintes exercem uma fiscalização a mais, ajudando a Administração tributária e favorecendo a regularidade fiscal.

Nesse viés um ponto sensível é justamente como ocorrerá a geração de créditos de IBS para as empresas de *streaming*, devendo ser mencionado que as empresas que adotam a tributação pelo Simples Nacional, a partir do art. 47, § 3º da LC 214/2025 podem gerar créditos. Contudo, o art. 47, § 9º da mesma Lei exige que as empresas do Simples Nacional cumpram

⁷⁰ SENADO FEDERAL. **Novos tributos começam a ser testados em 2026 e transição vai até 2033**. Brasília, DF: Agência Senado, 16 dez. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/novos-tributos-comecam-a-ser-testados-em-2026-e-transicao-vai-ate-2033>. Acesso em: 8 out. 2025.

com o regime regular previsto no art. 41, § 3º da LC 214/2025, sob pena de não ser possível a apropriação dos créditos tributários pela empresa compradora.

Em observância aos artigos 22, I e 23 LC 214/2025, verifica-se também que as plataformas digitais, como as de *streaming*, deverão se inscrever no cadastro do IBS e da CBS no regime regular, ainda que domiciliadas no exterior, pois são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio. Nesse sentido, vale evidenciar que as plataformas digitais respondem solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior.

Desse modo, é esperada uma lacuna nos créditos do IBS apurados pela empresa de *streaming* a depender se seus fornecedores são do Simples Nacional adotantes do regime regular do IBS e se são empresas domiciliadas no exterior. Em outras palavras, fornecedores que geram créditos para o IBS serão mais competitivos no mercado.⁷¹

O art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal permite apenas uma limitação ao aproveitamento integral de créditos pela lei infraconstitucional, qual seja, a compensação sobre as despesas de uso e consumo pessoal. Logo, qualquer limitação ao aproveitamento de créditos do IBS decorrente da aquisição de bens intermediários pela lei complementar estaria em desacordo com o Princípio da neutralidade.⁷²

Em resumo, a não cumulatividade do IBS busca assegurar a neutralidade da tributação em relação à composição dos preços, fortalecendo a livre concorrência. Em adição, a neutralidade preconiza a aplicação de uma carga tributária igualitária para as atividades econômicas, independente da natureza da operação realizada com os bens e serviços. Portanto, a neutralidade impõe a utilização de técnicas que proporcionem uma igualdade de condições para os agentes econômicos.

⁷¹ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 6 out. 2025.

⁷² SILVA, Maceno Lisboa da. Neutralidade e não cumulatividade no IBS e na CBS. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 51, p. 123-149, out. 2024/mar. 2025. p. 123-149.

Nesse contexto, vale destacar o *Split Payment* que pode ser definido como a sistemática por meio da qual o recolhimento dos tributos se dá no momento do pagamento pelo bem ou serviços. Isso diverge do sistema atual quando o imposto transita financeiramente pela conta do contribuinte com o recolhimento posterior. Dessa maneira, embora o foco seja na automação do recolhimento agregada a diminuição de sonegação fiscal, haverá mudança significativa no fluxo de caixa das empresas, especialmente quanto à efetividade das restituições do IBS antecipados pelos contribuintes.⁷³

Para arrecadação do IBS, realização de compensações e distribuição da arrecadação entre Estados e Municípios, a EC 132/2025 inseriu na Constituição da República o art. 156-B, criando o Comitê gestor. Além das atribuições já citadas, o comitê também vai editar a regulamentação, uniformizar a aplicação da legislação do imposto, bem como decidir o contencioso administrativo.

Quanto à antiga guerra fiscal entre os Estados e Municípios, o IBS desloca a disputa política e técnica para dentro desse Comitê Gestor, constituindo a definição do local de destino das operações o ponto chave da arrecadação. Assim, percebe-se que o Comitê desempenhará um papel ímpar na implementação da reforma e no sistema tributário nacional.

Por fim, tendo em vista que a alíquota do IBS, estimada em 27%,⁷⁴ será superior nominalmente à do ISS, considerando a incerteza quanto à compensação dos créditos na cadeia produtiva, os custos de conformidade ao novo fluxo de caixa e ampla base de incidência do IBS, não é irrazoável pensar no aumento no preço das plataformas de *streaming* no Brasil.⁷⁵ Entretanto, tudo indica que teremos uma tributação mais moderna, coerente e favorável à livre concorrência. Em apuração, a EC 132/2023 apresenta um saldo positivo, mesmo com seus custos de adaptação.

⁷³ PEROTO, Rafael Oliveira Beber; CONTE, Raphaela. Split Payment na Reforma Tributária: Desafios e Entraves à Implementação no Contexto Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, n. 43, p. 443-467, 2025.

⁷⁴ SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Nota Técnica. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf>. Acesso em: 19 out. 2025.

⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 783

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A natureza jurídica do *streaming* era o foco do debate antes da Emenda Constitucional 132/2023, visto que a definição disso era indispensável para determinar se era possível tributá-lo pelo ICMS, pelo ISS ou por nenhum tributo. Nessa linha, o posicionamento mais adequado é justamente aquele que classifica o *streaming* como cessão de direitos, já que a tecnologia consiste na disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, por meio da internet.

A natureza jurídica do *streaming* não permite o seu enquadramento como serviço nos moldes do ISS, nem como relação comunicativa ou circulação de mercadoria tributável pelo ICMS. Felizmente, o IBS com o conceito residual de serviços previsto no art. 3, I, alínea “b” da LC nº 214/2025 e a partir ampla base de incidência, incluindo bens imateriais e direitos, conforme o art. 156-A, § 1º, I da CF não deixa dúvidas de que o *streaming* será tributado adequadamente, após a EC 132/2023. Contudo, frise-se que até 2033 ainda existirão o ICMS e o ISS e, consoante estabelecido pelo STF na ADI 5659, deve o *streaming* ser tributado pelo ISS, mesmo que represente extensão incorreta do conceito de serviços constitucionalmente firmado, como defendido no presente trabalho.

Atualmente, com base no Princípio da Simplicidade, no Princípio da Transparência, no Princípio da Justiça Tributária, no Princípio da Cooperação e no Princípio da Defesa do Meio Ambiente, o Sistema Tributário Nacional caminha rumo a dias melhores, com um arcabouço mais moderno apto a tributar em observância à legalidade estrita inovações disruptivas como o *streaming*.

Obviamente, a Emenda Constitucional nº 132/2023 também cria novos problemas, porque houve uma mudança relevante no conceito de competência tributária capaz de reduzir a autonomia dos Estados e Municípios. Além disso, emergem novos desafios para as empresas de *streaming*, sendo os principais implementar tecnologias aptas a determinar a localização exata do consumo e a integração à sistemática do *split payment* com uma boa gestão do fluxo de caixa. Por conseguinte, em razão dos iminentes custos de adaptação somados à alíquota do IBS estimada em 27%, é possível um aumento no preço dos serviços de *streaming*.

6. REFERÊNCIAS

ALECRIM, Emerson. **Dez anos de Spotify**: como o serviço mudou a indústria da música. Tecnoblog, 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/especiais/spotify-dez-anos-historia-streaming-musica/>. Acesso em: 5 out. 2024.

ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019.

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; MEIRA, Liziane Angelotti. CIDE-remessas: referibilidade, extrafiscalidade e fomento à inovação tecnológica. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 39, n. 2, p. 198, jul./dez. 2019.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming**: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados [...]. Brasília, DF: CONFAZ, 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 6 mar. 2025.

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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm. Acesso em: 6 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 6 out. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras

providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 6 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **EDcl no Recurso Especial nº 883.254/MG**. Relator: Min. José Delgado. Julgado em: 27 maio 2008. Diário da Justiça Eletrônico, 23 jun. 2008. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600478500&dt_publicacao=23/06/2008. Acesso em: 1 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Recurso Especial nº 883.254/MG**. Relator: Min. José Delgado. Julgado em: 18 dez. 2007. Diário da Justiça, 28 fev. 2008. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600478500&dt_publicacao=28/02/2008. Acesso em: 1 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Seção). **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Julgado em: 8 fev. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, 15 fev. 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2017. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 1 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334**. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389 MC/DF**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgado em: 13 abr. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 25 maio 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659/MG**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 24 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 20 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5835/DF**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 5 jun. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, 27 jul. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769402168>. Acesso em: 20 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 226.899/SP**. Relator: Min. Rosa Weber. Relator p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 25 jun. 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 12 dez. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 603.136/RJ**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 29 maio 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 16 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755400886>. Acesso em: 20 set. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o Consumo: CBS, IBS, imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: obrigações: responsabilidade civil**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2. E-book.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: direito das coisas, direito autoral**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 4. E-book.

FORBES TECH. **Brasil é o terceiro país com mais usuários do YouTube em 2023**. [S. l.]: Forbes Brasil, 2023. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2023/05/brasil-e-o-terceiro-pais-com-mais-usuarios-do-youtube-em-2023/>. Acesso em: 5 out. 2024.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da Economia Digital na esfera Federal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 1.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 190-213, 2021. ISSN 1415-8124.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Em 2022, streaming estava presente em 43,4% dos domicílios com TV**. Rio de Janeiro: Agência IBGE de notícias, 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/38306-em-2022-streaming-estava-presente-em-43-4-dos-domicilios-com-tv>. Acesso em: 5 out. 2024.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Editora RT, 1985.

LOPES, Joyce Nascimento. **A natureza jurídica do serviço de streaming e a tributação incidente**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso, Bacharelado em Ciências Contábeis – Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, Manhuaçu, 2018.

LÚCIA, Carmen. **História Hoje**: Lançamento do disco de vinil foi inovação histórica em 1948. Brasília, DF: Radioagência Nacional, 2016. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/radioagencia-nacional/geral/audio/2016-08/historia-hoje-lancamento-do-disco-de-vinil-foi-inovacao>. Acesso em: 5 out. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por Streaming no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 358-376, 2020.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Reforma Tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2025. Apostila do Curso Reforma Tributária.

MIYASHIRO, Kelly. Netflix anuncia mudança de sua sede no país para a cidade de São Paulo. **Veja**, São Paulo, 26 abr. 2024. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/tela-plana/netflix-anuncia-mudanca-de-sua-sede-no-pais-para-a-cidade-de-sao-paulo/>. Acesso em: 13 out. 2025.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: contratos**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 3.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios. **Revista da AGU**, Brasília, DF, v. 23, n. 3, p. 201-222, set. 2024.

OLIVEIRA, Isabela. **Os planos mais baratos das 12 principais plataformas de streaming**. UOL, 2024. Disponível em: <https://gizmodo.uol.com.br/os-planos-mais-baratos-das-12-principais-plataformas-de-streaming/>. Acesso em: 5 out. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PEROTO, Rafael Oliveira Beber; CONTE, Raphaela. Split Payment na Reforma Tributária: Desafios e Entraves à Implementação no Contexto Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, n. 43, p. 443-467, 2025.

PINTO, Adilson Luiz; SEMELER, Alexandre Ribas. **Os diferentes conceitos de dados de pesquisa na abordagem da biblioteconomia de dados**. Ciência da Informação, Brasília, DF, v. 48, n. 1, p. 130-149, jan./abr. 2019.

PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. **Tributação da Economia Digital**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

REDAÇÃO. **Globo lança a ge TV, seu novo canal digital gratuito de entretenimento esportivo**. São Paulo: Globo, 2025. Disponível em: <https://ge.globo.com/noticia/2025/08/29/globo-lanca-a-ge-tv-seu-novo-canal-digital-gratuito-de-entretenimento-esportivo.ghtml>. Acesso em: 5 out. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Nota Técnica.

Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf>. Acesso em: 19 out. 2025.

SENADO FEDERAL. **Novos tributos começam a ser testados em 2026 e transição vai até 2033**. Brasília, DF: Agência Senado, 16 dez. 2024. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/novos-tributos-comecam-a-ser-testados-em-2026-e-transicao-vai-ate-2033>. Acesso em: 8 out. 2025.

SILVA, Maceno Lisboa da. Neutralidade e não cumulatividade no IBS e na CBS. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 51, p. 123-149, out. 2024/mar. 2025.

TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, p. 119-148, 2023.

TUDO sobre Netflix: História e Notícias. **Canaltech**. Disponível em:

<https://canaltech.com.br/empresa/netflix/>. Acesso em: 5 out. 2024.

WEBOPEDIA. **Term Download**. Webopedia. Disponível em:

<https://www.webopedia.com/definicions/download/> Acesso em: 5 out. 2024.

WEBOPEDIA. **Term Streaming**. Webopedia. Disponível em:

<https://www.webopedia.com/definicions/streaming/>. Acesso em: 5 out. 2024.

YOUTUBE. **Termos de serviço**. Youtube. Disponível em:

<https://www.youtube.com/static?gl=BR&template=terms&hl=pt>. Acesso em: 5 out. 2024.