
Tributação de novas tecnologias: a incidência de imposto sobre as plataformas de *streaming*

Lorena Bispo Cunha

Assessora Jurídica lotada no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Graduada em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UDF).

Resumo: O presente artigo visa ao estudo da tributação dos meios de plataforma de *streaming on demand*. Para tanto, são estudados os impostos que poderiam incidir sobre esta tecnologia, assim como a forma que o tema é tratado atualmente no Brasil e no exterior. Faz-se um questionamento acerca das polêmicas relacionadas à cobrança da exação sem infringência à inteligência e supremacia da ordem constitucional. Foram utilizadas diversas obras, artigos e, principalmente, a jurisprudência atual acerca da tônica que circunscreve o debate. Concluiu-se pela possibilidade de tributação da atividade de streaming, segundo o ordenamento jurídico vigente, na medida em que segue as bases constitucionais.

Palavras-chave: Tributação. *Streaming on demand*. (In)constitucionalidade.

Sumário: Introdução. 1 A tecnologia de streaming. 1.1 Conceito. 1.2 Categorias. 2 A expansão global das novas tecnologias. 3 A dificuldade de tributação. 4 A plataforma de streaming e a tributação no Brasil. 4.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. 5 Conclusão. Referências.

Submissão: 09/06/2022

Accite: 27/07/2022

Introdução

O âmago deste estudo encontra baldrame no Direito Tributário, especificamente na análise dos problemas da tributação sobre a tecnologia de streaming. A problemática cinge-se ao fato de ser controversa a constitucionalidade da incidência de tributos sobre as plataformas de tal natureza, tendo em vista que se discute se há ou não prestação de serviço na disponibilização de conteúdo aos usuários.

Para uma suficiente compreensão, serão expostos conceitos básicos sobre a modernização da atividade de cessão de uso de dados a terceiros usuários, as categorias de streaming, além do cotejo entre a legislação brasileira atual sobre a temática e normas exteriores.

Ademais, será esquadrinhada a visão geral atinente aos impostos possivelmente incidentes sobre a atividade em comento, quais sejam o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a fim de verificar se a realidade tecnológica atual se subsume às suas hipóteses de incidência tributária.

Uma vez imprescindível ao entendimento da controvérsia, analisar-se-á o impacto da alteração da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016, especialmente no que tange à tributação de novas tecnologias, examinando se o hodierno modelo tributário figura satisfatório para conduzir a tributação das novidades tecnológicas, analisando, inclusive, o posicionamento da jurisprudência sobre o tema.

A exteriorização do relevo deste trabalho far-se-á, portanto, por intermédio da ponderação da congruência legislativa perante a tributação da tecnologia de streaming, por meio da Lei Complementar nº 157/2016 – que alterou a Lei Complementar nº 116/03 – e do Convênio nº 106/2017, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), atrelado diretamente ao Ministério da Economia.

1 A tecnologia de streaming

O Direito anda a reboque da sociedade, de sorte que as inovações insertas no contexto social acarretam alterações legislativas e ginásticas hermenêuticas, a fim de sistematizar o que se mostra necessário para o enquadramento das novidades no âmbito jurídico.

A atividade consolidada no streaming vem tomando proporções colossais, o que chamou a atenção dos entes tributantes para o calibre dos recursos envolvidos na plataforma, deveras perquirida pelos consumidores, dada a facilidade de acesso e gerenciamento.

Nesse sentir, é a exposição das ideias deste trabalho, no qual serão destrinchados, nos tópicos adjacentes, os pormenores atinentes à tecnologia de streaming, sendo imperativos à compreensão do debate instaurado não só no âmbito doutrinário, como também no jurisprudencial.

1.1 Conceito

Streaming advém da língua inglesa, sendo que, quando segmentado, o vocábulo *stream* designa corrente, fortalecendo a ideia de fluxo de dados e multimídia¹. O r. Superior Tribunal de Justiça inclusive já se manifestou sobre o conceito da plataforma, que permite a transferência de áudio e vídeo em tempo real, porém sem necessidade da existência de uma cópia do arquivo no aparelho de reprodução da mídia:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. [...] Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual. (BRASIL, 2017).

Em acepção direta, streaming é a forma de transmissão instantânea de dados através da rede mundial de computadores em um ininterrupto fluxo de mídia, de modo a possibilitar o acesso ao conteúdo enquanto a mídia ainda é transferida, ou melhor, antes mesmo de ser completamente transmitida, prescindindo de espaço de armazenamento no disco rígido dos dispositivos, no qual o utilizador se conecta à tecnologia².

¹ Disponível em: <https://www.significados.com.br/streaming/>. Acesso em: 5 abr. 2022.

² Disponível em: <https://www.significados.com.br/streaming/>. Acesso em: 5 abr. 2022.

Difere-se substancialmente do download, porquanto este propicia o estoque definitivo do conteúdo digital, preenchendo as lacunas de memória disponíveis nos equipamentos eletrônicos. É necessário, portanto, que o usuário armazene totalmente o conteúdo para acesso posterior³.

O streaming, por sua vez, oportuniza que o arquivo seja codificado em partes menores, que são transferidas em segmentos, criando-se um *buffer*⁴ no aparelho receptor para depósito temporário dos dados disponibilizados. Preenchido o ficheiro em sua integralidade, deflagra-se a disseminação dos dados, imprimindo a visualização das informações em tempo real à proporção que o arquivador é recebido, armazenado e decodificado (APOSTOLOPOULOS; TAN; WEE, 2002). Mesmo que haja interrupção da conexão, os elementos digitais seguem na reprodução até o esvaziamento das informações inseridas no *buffer*, originando o início do processo novamente (OLIVEIRA; NOBRE, [2016 ou 2017]).

Didática e metaforicamente, a diferença entre ambos consiste basicamente em: enquanto, no download, enche-se o copo de água para depois beber, autoriza-se, no streaming, a ingestão do líquido diretamente da garrafa, ou seja, uma maior comodidade e diminuição do tempo de espera para a satisfação dos interesses do desfrutador.

³ Disponível em: <https://www.significados.com.br/download/> Acesso em: 5 abr. 2022.

⁴ A temporary memory area in which data is stored while it is being processed or transferred, especially one used while streaming video or downloading audio. Oxford Dictionary. Disponível em: [https://revisionforrigcse.wordpress.com/chapter-4-operating-systems-and-computer-architecture/#:~:text=Buffer%3A,the%20Internet\)%%20or%20downloading%20audio](https://revisionforrigcse.wordpress.com/chapter-4-operating-systems-and-computer-architecture/#:~:text=Buffer%3A,the%20Internet)%%20or%20downloading%20audio). Acesso em: 18 ago. 2019.

1.2 Categorias

Live streaming – ou streaming não interativo (BORGHI, 2011) – equivale a uma das categorias da tecnologia analisada, em que ocorre uma retransmissão sincrônica do conteúdo digital. Processa-se o requerimento de acesso e a apreensão de dados na nascente e transmite-se continuamente o arquivo de mídia na sequência.

Observa-se que, na espécie em referência, o conteúdo somente pode ser acessado quando uma matriz fornece dados e os disponibiliza para terceiros em tempo real, indistinta e concomitantemente (BORGHI, 2011). A título exemplificativo, o streaming não interativo se verifica nas transmissões denominadas “ao vivo” em aplicativos de redes sociais.

Lado outro, o *streaming on demand* ou *webcasting* (SAKTHIVEL, 2011) converge à categoria de propagação de conteúdo digital via tecnologia streaming em que o usuário interage abertamente com a plataforma. Assim, o material digital lhe é cedido conforme sua própria demanda, podendo gerenciá-lo da forma que melhor lhe convier.

A manipulação da tecnologia *streaming on demand* concede maior conveniência ao utilizador, porquanto os dados estão à disposição a qualquer momento, oferecendo, portanto, um poder de administração completamente diferenciado.

Exatamente por tais vantagens é que a inovação *on demand* tomou larga extensão no mercado global. Os usuários preferem o pagamento para se conectarem ao conteúdo multimídia a terem

que sustentar o fardo de duplicar um arquivo ou mesmo realizar download, o qual exige o preenchimento de espaço na memória do dispositivo eletrônico (ACEVEDO *et al.*, 2020).

A revolução das práticas consumeristas ocasionou a alteração das bases distributivas de conteúdo audiovisual, arrefecendo a pirataria em virtude da queda do número de downloads ilegais e a indústria da televisão por assinatura, que sofreu grandes prejuízos diante do surgimento e dissipação vertiginosa das plataformas digitais (PFEFFER *et al.*, 2020).

2 A expansão global das novas tecnologias

Em matéria tecnológica, pode-se perceber uma evolução da era digital acompanhada da miniaturização das aparelhagens informatizadas. Surge, nesse contexto, a internet e, por seu intermédio, a democratização do streaming e das utilidades oferecidas por aplicativos. Para mais, vem à tona a circulação de bens digitais, é dizer, arquivos codificados digitalmente e que apresentam compleição econômica, podendo ser objeto de comércio e de contratos (ALMEIDA, 2019).

Tais inovações – produtiva e de informações – alteraram sobremaneira a forma como se vive, trabalha e relaciona, impactando as economias de diversas naturezas. Com a inserção das novas tecnologias no contemporâneo contexto econômico, jurídico e social, denota-se o surgimento de um paradigma que demanda um olhar jurídico diferenciado sobre o caráter enviesado e global que as transformações vêm sustentando.

A idade digital estimula a afronta a princípios e regras outrora consolidados, contrariando o alcance territorial e temporal do direito e ensejando resistência à sua aplicação em meio a um ambiente sem fronteiras. O consumo do conteúdo por intermédio de armazenamento de dados em bancos imateriais, disponíveis apenas online, tornou-se prática cada vez mais rotineira (ACEVEDO *et al.*, 2020).

Diante deste cenário, o âmbito negocial se atualizou para acompanhar as inovações. Contudo, junto aos novos modelos de pactos comerciais e empreendimentos, veio a dificuldade de delimitar a legislação aplicável aos ajustes, bem como se incidem ou não exações sobre os serviços e atividades prestadas pelas empresas.

A matéria de fundo do presente estudo, qual seja a tributação da plataforma de streaming, já vem sendo estudada há tempo em diversos países, sendo trazidos, nesta oportunidade, exemplos de consultas fiscais de algumas nações, a título de direito comparado. Urge salientar que a assimilação das experiências jurídicas alienígenas demanda adequações às filigranas do ordenamento jurídico brasileiro. Não se trata, portanto, de um transplante de institutos, mas, sim, de se recorrer a fontes exógenas para sugestionarem as tratativas da tônica no ambiente tributário.

A União Europeia, em 1997, já se atentava ao potencial apresentado pelo comércio eletrônico às grandes empresas da Europa e aos consumidores, o que demandava, desde então, um quadro regulamentar da temática. Sobreveio de tal conjuntura

uma iniciativa europeia para o comércio eletrônico, denominada Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comitê Econômico e Social e ao Comitê das Regiões - COM (97) 157.

Na aludida comunicação, asseverou-se que, para o aperfeiçoamento do comércio eletrônico, seria imprescindível o respeito à segurança jurídica – com o fito de serem as obrigações fiscais claras, transparentes e previsíveis – e à neutralidade fiscal – garantindo às novas atividades encargos menores do que os recaídos sobre o comércio tradicional.

Em 1998, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou, na COM (1998) 374, orientações para a tributação nos mercados interno e internacional, quais sejam: não criar novos impostos; considerar as transmissões eletrônicas como serviços; garantir a neutralidade; facilitar o cumprimento das obrigações; garantir o controle e o cumprimento da lei; e facilitar a tarefa das autoridades fiscais (COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, 1998).

Importante mencionar que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁵, em 1998, convencionou a aplicação de cinco princípios de tributação ao fornecimento de bens e serviços em meio eletrônico, sendo eles: o da neutralidade, proporcionando uma tributação neutra e equitativa; o da eficiência, com a redução de custos de cumprimento para as empresas e para a administração; os da certeza e da simplicidade, ensejando normas

⁵ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico é um órgão internacional que reúne 35 países, entre emergentes e desenvolvidos, a fim de coordenar políticas que visem à expansão econômica.

claras e de fácil compreensão; os da efetividade e justiça, para gerar uma quantidade escoreita de impostos; e o da flexibilidade, garantindo o dinamismo do sistema tributário, sopesando a constante evolução tecnológica (OECD, 2017).

Evidenciada a exposição ilustrativa da tratativa no âmbito do direito comparado, infere-se que a legislação estrangeira utiliza diversos fatores para abordar a matéria, sendo importantes vetores para o debate sobre a tributação de novas tecnologias no Brasil. Mostra-se conveniente a assimilação das acepções expostas, na medida em que já foram utilizadas como diretrizes na jurisprudência hodierna, o que será melhor explanado posteriormente.

3 A dificuldade de tributação

A expansão tecnológica ensejou de pronto a ambição legislativa de tributar as inovações e incrementar o *quantum* existente nos cofres públicos. Todavia, inexistiu acuidade na categorização jurídica da moderna plataforma de streaming, o que acarretou o debate acerca da incidência ou não de tributos sobre as atividades de tal feitio – especialmente o ICMS, imposto estadual, e o ISS, municipal.

Diante da ciência do encargo exacerbado que teriam que suportar, diversas empresas adotam planejamentos tributários extremamente sofisticados e transferem suas bases tributáveis para locais com melhores oportunidades para se esquivarem do adimplemento de quantias exorbitantes (MÊLO; PIMENTEL,

2016). Rastreiam, assim, jurisdições que diminuam suas despesas e fomentem o rendimento tributário.

Em meio ao panorama de obtenção de vantagens fiscais indevidas, a OCDE associou-se aos países integrantes do G-20⁶ para esquadriñar o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que nada mais é que um “plano de ação composto de quinze diretrizes a serem implementadas pelos países, tendentes a harmonizar e trazer transparência às práticas tributárias e evitar o deslocamento artificial de bases tributáveis” (MÊLO; PIMENTEL, 2016). A ideia inicial levantada no BEPS (OECD, 2014) encontrou supedâneo no fato de que a circulação de bens e serviços se alastrou de uma forma que não mais espelha um fragmento da economia mundial, representando, em verdade, a própria economia por inteiro.

Em 2018, por intermédio de mandato conferido pelo G-20, a OCDE reuniu cento e trinta e sete países, entre eles o Brasil, para negociar um pacto global envolvendo a tributação de multinacionais, notadamente os grandes setores de tecnologia. “Um acordo internacional poderia impedir que países criassem unilateralmente distintas versões de tributos digitais, o que poderia significar em maior tributação a ser arcada por empresas do setor” (CARBONAR, 2020).

As propostas do Plano BEPS dividem-se em dois pilares: o pilar 1 preconiza a adaptação do Imposto de Renda Corporativo

⁶ O G-20 é um grupo formado pelas dezenove maiores economias mundiais mais a União Europeia. Seu objetivo é estudar, analisar e promover discussões acerca da estabilidade financeira internacional, bem como favorecer negociações internacionais entre os países participantes.

(*Corporate Income Tax* – CIT), sugerindo que os países-sede poderão tributar os lucros gerados por empresas estrangeiras, relativamente nas jurisdições em que são realizadas as vendas; já o intuito do pilar 2 é um consenso sobre uma tributação mínima global do lucro corporativo dentro da Ação *Global Anti-Base Erosion* (GloBE), de modo a dificultar a transferência de sedes de empresas a jurisdições mais favoráveis (CARVALHO JUNIOR, 2021).

Sucede que a pandemia de covid-19 aumentou as tensões entre os países em razão do crescimento da economia digital e da hipertrofia da pressão orçamentária. Os governos internacionais buscam incessantemente o incremento da arrecadação tributária por conta da crise econômica decorrente da situação pandêmica (CARBONAR, 2020).

Uma vez que as consequências da crise da covid-19 permanecem incertas no momento, pende o desenlace das negociações no âmbito da OCDE, sendo certo somente que o intuito do plano de ação subsiste: alavancar as receitas tributárias a serem repartidas de forma equânime entre os integrantes do setor digital.

A complexidade repousa sobre a imprescindibilidade de implementação de mecanismos fiscais satisfatórios, que convergem à fiscalização e à arrecadação de impostos incidentes sobre as operações em apreço. Ocorre que a seleção de opções realizada até então ensejou polêmicas edificadas no solo jurisprudencial e doutrinário, consoante será visto a seguir.

4 A plataforma de streaming e a tributação no Brasil

Nos anos setenta, a estrutura lógica que serve de alicerce à incidência tributária fora evidenciada por Paulo de Barros Carvalho (1974), que revelou a existência de um modelo bímembre de incidência de tributos, constituído de uma hipótese e seu consequente, envoltos em uma relação deôntica, ou seja, obrigatória.

Para fins de entendimento da regra-matriz de incidência tributária, elege-se, primeiramente, uma hipótese diante de fatos da vida que ostentam cifras de riqueza econômica, apurando informações necessárias para a identificação do amparo fático sobre o qual haverá a incidência do tributo (QUEIROZ, 2006).

Na hipótese, pormenoriza-se o evento que, uma vez ocorrido no universo fático, acarretará a gênese da obrigação tributária. Em outras palavras, sucedido o fato inserido na hipótese – a subsunção do fato à previsão normativa –, nasce o vínculo obrigacional advindo de previsão no consequente, que se comporá da incumbência de recolhimento de valores pelo contribuinte ao Fisco (CARVALHO, 2014).

Defronte de tal estrutura lógico-semântica, é permitido ao intérprete transpor os elementos do plano abstrato para o concreto, real. Logo, a ginástica realizada pela exegese aloja os signos normativos previstos na legislação para o mundo dos fatos, encarnando as relações jurídicas outrora delimitadas pelo legislador⁷.

⁷ Carvalho (2015, p. 629) destacou nesse sentido que “a construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente

Feitas tais considerações inevitáveis a esta discussão, é necessário consignar os tributos incidentes sobre a plataforma de streaming no Brasil, quais sejam o ICMS e o ISS, suas polêmicas e, evidentemente, a conclusão sobre a (in)constitucionalidade da exação sobre a tecnologia em apreço, eixo da presente discussão.

4.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Concernente ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, a Constituição Federal prevê, em seu art. 146, inciso III, alínea “a”, que cabe à lei complementar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (BRASIL, 1988).

Observa-se que compete à lei complementar a arquitetura das regras gerais de cada tributo, com supedâneo no arquétipo constitucional de palpabilidade de incidência, o que deriva do princípio da legalidade tributária, que encontra espeque na inteligência do art. 150, inciso I, da Carta Magna, e do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, prescindem de maiores esforços para se perfazer o entendimento de que somente leis de tal natureza, dentro

estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto”.

dos limites de competência delimitados constitucionalmente, podem abordar as regras atinentes a cada tributo.

A título exemplificativo, no que tange ao ICMS, este se vê regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, a famigerada Lei Kandir. O ISS, por seu turno, é normatizado pela Lei Complementar nº 116/2003.

Com efeito, a Constituição Federal, no art. 156, inciso III, reservou à competência dos municípios a instituição do ISS sobre serviços não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar. Lado outro, de acordo com o art. 155, inciso II, da Carta Outubrina, reservou-se à competência dos estados a instituição do ICMS, explicitando-se, ainda, no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, que esse tributo incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” (BRASIL, 1988).

Importando tais conceitos ao objeto do presente estudo, passa-se à discussão acerca do núcleo da tributação da plataforma de streaming. Antes, porém, cabe fazer um parêntese para explanar o papel da lei complementar em relação ao ISS, sendo crucial, inclusive, à absorção do já decidido pelo c. Supremo Tribunal Federal a respeito do tema ora estudado.

De acordo com a corrente dicotômica, a incumbência da lei complementar restringir-se-ia à delimitação de conflitos de competência e limitação ao poder de tributar. A doutrina filiada a

tal entendimento⁸ conclui que o legislador não se encontra cingido aos serviços listados na legislação em comento, sendo a lista de serviços inserida na Lei Complementar nº 116/2003 entendida como mero rol exemplificativo.

Em sentido diverso dispõe a corrente tricotômica, a qual considera que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, além das funções já citadas anteriormente, uma vez que parte da compreensão de que existe uma ordem jurídica federal e outra nacional, distintas entre si. Assim, não haveria usurpação de competência ou inobservância da autonomia municipal.

A acepção dominante no campo doutrinário e jurisprudencial encontra alicerce na corrente tricotômica, sendo passíveis de tributação pelos municípios os serviços citados expressamente na Lei Complementar nº 116/2003 e no Decreto-Lei nº 406/1968, este recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar.

São, destarte, condições cumulativas para a tributação de serviços pelos municípios: a existência de um serviço efetivo; a não configuração da atividade como transporte intermunicipal ou interestadual e serviço de comunicação; e sua listagem nas normas

⁸ “Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em ‘serviços definidos em lei complementar’, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão somente, legislar para evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas (at. 146, I, CF). Nesse caso, conviria que a lista fosse exemplificativa (numerus apertus) para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do município” (COÊLHO, 2014, p. 345).

supraditas. Qualquer legislação editada sem a observância das ditas formalidades será considerada inconstitucional⁹.

Clarificado tal ponto, convém registrar que, no último dia útil de 2016, publicou-se a Lei Complementar nº 157/2016 – conhecida vulgarmente como a “Reforma do ISS” –, introduzindo mudanças significativas na cobrança do ISS pelos municípios e pelo Distrito Federal. Em meio às diversas modificações, encontra-se a inserção do subitem 1.09 na lista anexa de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, prevendo a exação do ISS sobre:

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). (BRASIL, 2003, p. 3).

O novel item prevê a tributação do ISS sobre a tecnologia de streaming – a qual disponibiliza temporariamente conteúdo audiovisual–, excetuadas as imunidades concedidas a livros, jornais e periódicos, visto que são equiparados para fins tributários quando disponibilizam, via internet, conteúdo de imagem, vídeo, texto e áudio¹⁰.

⁹ LC 116/2003, Art.1º, § 4º. A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

¹⁰ Corrobora esse entendimento a tese formulada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE 330.817/RJ: “A imunidade tributária constante no artigo 150, VI, d, da CF/1988 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo” (BRASIL, 2020).

Em outubro de 2017, o Confaz celebrou o Convênio ICMS nº 106/2017, segundo o qual há incidência de ICMS sobre toda e qualquer operação referente a bens digitais comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.

Passou-se a argumentar por sua ilegalidade, porquanto extrapola o conteúdo de lei complementar, bem como cria nova hipótese de incidência tributária, contudo, sem respaldo constitucional (NASCIMENTO, 2018). Isso porque a competência das leis complementares não pode ser invadida pelos convênios celebrados pelo Confaz, usurpando a autoridade conferida pela lei maior do país, de forma que fere os preceitos constitucionais da legalidade e do pacto federativo.

Não suficiente, inobstante haver debate acerca da competência do ente federativo para tributar a plataforma de *streaming on demand*, certo é que o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, ordena que a incidência de ISS deve sempre ser antecedida por disposição exclusiva em lei complementar – *in casu*, a Lei Complementar nº 116/2003.

A legislação em referência dispõe em sua lista anexa a aplicação da exação sobre as atividades de tal natureza. Assim, inviável se mostraria cogitar como juridicamente legítima a incidência de ICMS sobre a tecnologia de *streaming on demand*, porquanto haveria notória bitributação não permitida.

Demais disso, outro argumento utilizado voltava-se à limitação dos convênios editados no âmbito do Confaz quanto à tratativa de benefícios fiscais, incluindo anistias, remissão, transação e

parcelamento no terreno alusivo ao ICMS, respeitando os preceitos delimitados na Lei Complementar nº 24/1975, instruída para dispor sobre as condições de celebração de convênios entre os Estados¹¹.

A discussão acerca do imposto efetivamente incidente sobre as operações com programas de computador, especialmente aquelas voltadas à aquisição de software por meio físico ou eletrônico (streaming), chegou ao r. Supremo Tribunal Federal, que dirimiu a contenda nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 1.945/MT, 5.659/MG e 5.958/DF.

Na ADI 1.945/MT, o entendimento se deu por maioria de votos, nos termos do voto-vista do eminente Ministro Dias Toffoli, o qual é reprodução do voto de Sua Excelência proferido nos autos da ADI 5.659/MG, que trata de semelhante controvérsia, igualmente sanada. Ambos os feitos transitaram em julgado no ano de 2021, sendo, portanto, entendimentos recentes da Suprema Corte.

Os ilustres Ministros, em sessão plenária, concluíram pela incidência apenas do imposto municipal sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no item 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, afastando a validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programa de

¹¹ A Lei Complementar nº 24/1975 “dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei” (BRASIL, 1975).

computador (software), tendo em vista a matriz constitucional do imposto, com modulação de efeitos da decisão.

Sem a pretensão de esgotar a exposição das ideias hauridas da referida decisão colegiada, cabe compendiar as principais concepções aclaradas nas ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, notadamente aquelas que interferem no núcleo do tema destrinchado neste estudo.

O r. Ministro Dias Toffoli introduziu a explanação relembando que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626/SP, realizado em 1998, a Primeira Turma da Corte concluiu pela possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com softwares gravados em suporte físico e comercializados no varejo (softwares de prateleira). O aludido julgado teve como alicerce a diferenciação entre o software customizável e o não customizável, a saber:

[...] além de ter condicionado a incidência do ICMS sobre software à existência de suporte físico (*corpus mechanicum*) e à sua comercialização em larga escala, estipulou de maneira clara e expressa que o negócio jurídico relativo ao licenciamento de programas de computador (software) não poderia ser objeto da incidência do imposto estadual, apontando, por fim, que a *referida distinção acima mencionada era irrelevante para o objeto da demanda*, eis que o recurso extraordinário, à época interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo, *dirigia-se ao questionamento da incidência sobre as operações com licenciamento e uso de programas de computador (software), razão pela qual não fora conhecido pelo órgão fracionário desta Corte [...]*.

Houve evidente interpretação evolutiva quando, em 2010, na deliberação da medida cautelar na ADI 1.945/MT, a Corte

passou a ter em conta a possibilidade de incidência do ICMS sobre o software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, incluindo o download do bem via internet. Quanto a tal ponto, crucial destacar trecho do voto do e. Ministro Toffoli¹²:

[...] Prosseguindo na análise do caso, é importante registrar que admito, como já vislumbrei no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, ao acompanhar o Ministro *Nelson Jobim*, que a expressão mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo. Levando-se em conta, por exemplo, ter a Constituição (art. 155, § 3º) previsto a possibilidade de o imposto incidir sobre operações relativas a energia elétrica, não há como sustentar que as coisas incorpóreas estariam necessariamente fora do conceito de mercadoria. Também não se diverge quanto ao entendimento de que o *software*, *em si*, pode ser considerado um bem digital incorpóreo (imaterial) que, em tese, pode configurar fato gerador do ICMS, a depender das características do negócio jurídico que norteiam sua aquisição. Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece *não mais* ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem 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). Vide que os *softwares*, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download* (*customizável ou não*) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em *nuvem*, por meio de acesso direto à internet. [...]

¹² ADI 1945, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021.

Em suma, Sua Excelência discorreu acerca da necessidade de suplantar os fatores outrora utilizados para justificar a incidência do ICMS em operações envolvendo software com transferência eletrônica de dados, mormente a oposição entre obrigação de fazer e obrigação de dar.

A respeito da proposição, cabe fazer breve hiato elucidativo: a doutrina socorreu-se ao Direito Civil para dirimir a controvérsia instaurada e anatomizar o conteúdo das espécies de obrigação de dar e de fazer, de forma que, somente assim, saber-se-ia a natureza jurídica da tecnologia de streaming e, conseqüentemente, se o ISS incide sobre a plataforma (BRASIL, 2021b).

Define-se a obrigação de dar pela tradição do bem ao credor, transferindo-lhe o domínio ou a posse do objeto da prestação, cuja confecção de conteúdo não se faz necessária, porquanto já integralizado. Já a obrigação de fazer consiste em um ato de fazer do devedor, em uma realização de atividade por parte deste, devendo o conteúdo da prestação ser preparado para, então, ser passível de apresentação ao credor¹³.

Em face da distinção em comento, deflagrou-se, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, discussão sobre a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, hipótese até então constante na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nos autos do RE 116.121/SP (BRASIL, 2001), declarou-se a inconstitucionalidade da

¹³ “Quando a obrigação é de dar ou de entregar, seu objeto não é coisa a ser entregue, porém a atividade que se impõe ao sujeito passivo, de efetuar a entrega daquele bem; o credor tem o direito a uma prestação, e esta consiste na ação de entregar, correlata ao direito reconhecido ao sujeito ativo de exigir que lhe seja efetuada a entrega” (PEREIRA, 2004, p. 9).

expressão “locação de bens móveis”, sendo a incidência do ISS afastada sobre as obrigações de dar.

A decisão ensejou o veto pelo Presidente da República do item 3.01 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968, assim como a edição da Súmula Vinculante de nº 31, que assim dispõe: “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis” (BRASIL, 2010).

Urge pontuar, entretanto, que a decisão pela incidência do ICMS sobre a operação vislumbrada no RE 116.121/SP pautou-se na conclusão de que, ao simplesmente alugar guindastes a terceiros, não estaria o locador empregando qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma.

O entendimento foi posteriormente atualizado, v.g., no julgamento dos REs 547.245/SC e 592.905/SC, estabelecendo-se a validade da incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro e o *leaseback*. O relator de ambos os recursos, o em. Ministro Eros Grau, frisou o caráter complexo das transações, bem assim consignou que a dicotomia entre obrigações de dar e fazer se tornou inábil para solucionar a questão da legitimidade da cobrança do ISS.

Partindo dessa paisagem de ideias, o sumo deliberativo das ADIs 1.945/MT e 5.659/MG fora, inicialmente, que “o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS” (BRASIL, 2021a, 2021b). Assim, o licenciamento

ou a cessão de direito de uso de software, seja padronizado ou por encomenda, com transferência de dados via download ou por intermédio de acesso à nuvem, enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Houve clara deferência à eleição do legislador complementar de fazer incidir o imposto municipal – e não o estadual – sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, especialmente porque se considerou que o legislador não desbordou do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Em um olhar minucioso, é possível perceber que o ponto de vista do em. Ministro Toffoli acata as diretivas pormenorizadas no segundo tópico deste trabalho, quais sejam as afetas ao direito comparado¹⁴.

Para mais, ao critério objetivo referenciado, somou-se a concepção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano, havendo uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer.

¹⁴ Nesse sentido, o voto do il. Ministro nos autos da ADI 1945/MT: “[...] Com isso: a) não há criação de novo tributo, mas simplesmente a utilização de um já existente, o ISS, para se tributarem as operações com programas de computador; b) atende-se à neutralidade e ao preceito da não discriminação, haja vista que a LC nº 116/03 não distingue se a transferência por meio do contrato de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador ocorrem por meio físico ou eletrônico; c) preserva-se a segurança jurídica, mantendo-se a orientação clara já constante do subitem 1.05 da lista em referência e as obrigações decorrentes da mesma lei complementar [...]” (BRASIL, 2021a).

A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., [...] a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso. (BRASIL, 2021b).

Malgrado ter o respeitável Ministro admitido a legitimidade da incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, defendeu que figura indispensável, para que ocorra o fato gerador do imposto estadual, que haja transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.

Finalmente, constou na decisão que a análise dos casos que circunscrevem as ADIs 1.945/MT e 5.659/MG limita-se ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, como previsto no subitem 1.05 do anexo à Lei Complementar nº 116/2003.

Assinalou-se que, na ADI 5.958/DF, de relatoria da respeitável Ministra Cármen Lúcia, seria discutida a validade do Convênio Confaz nº 106/2017, o qual tentou validar a cobrança do ICMS sobre todas as operações realizadas com software, ocasião em que a Suprema Corte teria nova oportunidade de revisitar tema de tamanha complexidade.

Nada obstante, em decisão monocrática proferida em 8 de março de 2021, a eminente Ministra relatora Cármen Lúcia julgou prejudicada a ADI 5.958/DF pela perda superveniente do objeto,

tendo o feito transitado em julgado em 5 de abril de 2021. Sua Excelência registrou, em suma:

Portanto, havendo este Supremo Tribunal decidido, em controle abstrato, que, pela interpretação constitucional do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS em licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, fica prejudicado o pedido deduzido nesta ação direta de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução do texto, daquele preceito legal. [...] Deve ser realçado, quanto ao Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, também questionado nesta via, que, embora não tenha sido objeto expresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, perdeu a sua eficácia jurídica desde aquele julgamento, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, editado com base na interpretação tida como inconstitucional por este Supremo Tribunal. Não há dúvida sobre a caducidade do Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.569 (Relator o Ministro Dias Toffoli), cabendo remarcar, ademais, que a Administração Pública submete-se aos efeitos erga omnes e vinculantes das decisões do Supremo Tribunal proferidas no controle abstrato de constitucionalidade (§ 2º do art. 102 da Constituição da República). [...] (BRASIL, 2021c).

Pelo exposto, capta-se que, apesar de recente, o posicionamento do eg. Supremo Tribunal Federal tem sido homogêneo pela constitucionalidade do subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, segundo o qual incide o aludido imposto sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, ficando em posição dominante a opção do legislador complementar que, segundo a

Suprema Corte, dirimiu os conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares.

5 Conclusão

As mudanças ocorridas na sociedade advindas dos avanços tecnológicos inovaram veementemente a transmissão de conteúdo audiovisual, sendo realizada por intermédio da internet, concedendo maior comodidade ao usuário. Por tal razão, a tecnologia hodierna tomou proporções econômicas relevantes, considerando a arrecadação proveniente das atividades de tal natureza.

O âmbito jurídico, porém, encontra dificuldades em acompanhar o fluxo incessante de novidades, razão pela qual o presente artigo foi proposto, mormente para explanar a discussão que paira sobre a tributação da plataforma de *streaming on demand*.

Analisado o conceito, as categorias e a natureza jurídica da forma de transmissão de conteúdos audiovisuais em comento, conclui-se que se mostra constitucional a opção legislativa disposta na Lei Complementar nº 116/03, prevendo a exação do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, além da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

Isso porque a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, alínea “a”, dispõe sobre a importância do legislador complementar para resolver os conflitos de competência, sendo certo que, diante de eventuais indefinições entre a incidência do ISS e do ICMS, adota-se a concepção objetiva para definir

que a exação do ISS somente se justifica quando o serviço está delineado por lei complementar como tributável por tal imposto. Junto a isso, incide o ICMS exclusivamente se há operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal.

Ademais, nas operações que envolvem software, como as relativas à plataforma de *streaming on demand*, há uma obrigação complexa, resultante de um engenho humano, que compreende um encargo de dar o bem digital e uma obrigação de fazer consubstanciada no esforço intelectual e nos demais serviços inerentes ao contrato de licenciamento ou cessão de uso.

Justamente por isso é que o c. Supremo Tribunal Federal adotou fórmula jurídica em sede de controle abstrato de constitucionalidade, singularmente nas ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, deliberando pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Inclusive, a ADI 5.958/DF – na qual se objetivava a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017 do Confaz e a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 – foi extinta pela perda superveniente do objeto, corroborando a inconstitucionalidade da incidência do ICMS na tributação de tecnologias.

Os precedentes supraditos romperam “a insegurança jurídica e a guerra fiscal vertical entre os estados e municípios no setor de tecnologia” (VILAÇA, 2021), sendo importantes vetores para

elidir a dispersão jurisprudencial e decisória, principalmente após o advento do Código de Processo Civil de 2015, que surgiu como resposta a problemas de deliberações divergentes, com vistas à efetividade, segurança e isonomia.

Decantando as ideias tecidas neste trabalho, percebe-se que o desenlace da controvérsia está voltado à constatação da constitucionalidade da tributação por meio do ISS sobre a atividade de *streaming on demand*, sobretudo porque o entendimento do c. Supremo Tribunal Federal caminha nesse sentido, relativamente ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, como bem pontuado nas ADIs 1.945/MT e 5.659/MG.

Title: Taxation of new technologies: the tax incidence on streaming platforms

Abstract: This article aims to study the taxation of streaming media on demand. To this end, we study the taxes that could be imposed on this technology and the way that the subject is currently treated in Brazil and abroad. We question the controversies regarding the exaction charge without infringing the intelligence and the supremacy of the constitutional order. Several works, articles and, especially, the current jurisprudence on the topic of debate were used. The conclusion reached is that streaming activity can be taxed, according to the present legal system, insofar as it follows the constitutional bases.

Keywords: Taxation. Streaming on demand. (Un)constitutionality.

Referências

ACEVEDO, Claudia Rosa *et al.* As plataformas de streaming e seu impacto no comportamento do consumidor. *Revista Eletrônica de Administração*, Porto Alegre, v. 19, n. 2, p. 287-300, 2020.

ALMEIDA, Juliana Evangelista de. *Testamento digital: como se dá a sucessão dos bens digitais*. Porto Alegre: Editora Fi, 2019.

APOSTOLOPOULOS, John G.; TAN, Wai-Tian; WEE, Susie J. *Video streaming: concepts, algorithms, and systems*. Palo Alto: HP Laboratories Palo Alto, 2002. Disponível em: <http://www.hpl.hp.com/techreports/2002/HPL-2002-260.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BORGHI, Maurizio. Chasing copyright infringement in the streaming landscape. *International Review of Intellectual Property and Competition Law*, Rochester, v. 42, n. 3, p. 1-23, 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 345, 9 jan. 1975.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121-3/SP. Relator: Min. Octavio Gallotti, 11 de outubro de 2000. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 25 maio 2001.

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*: seção 1, Brasília, DF, ano 140, n. 147, p. 3-5, 1 ago. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 147, n. 31, p. 1, 17 fev. 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 153, n. 251, p. 1-2, 30 dez. 2016a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1559264/RJ 2013/0265464-7. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, 8 de fevereiro de 2017. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 15 fev. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República. *Pesquisa brasileira de mídia 2016*. Brasília, DF: IBOPE, 2016b. Disponível em: <http://www.secom.gov.br/atuacao/pesquisa/lista-de-pesquisasquantitativas-e-qualitativas-de-contratos-atuais/pesquisa-brasileira-de-midia-pbm-2016.pdf/view>. Acesso em: 1 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 57. A imunidade tributária constante no artigo 150, VI, d, da CF/1988 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 158, n. 78, p. 1, 24 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação direta de inconstitucionalidade 1945. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 24 de fevereiro de 2021. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 maio 2021a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&sl=1945&numProcesso=1945>. Acesso em: 27 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação direta de inconstitucionalidade 5659. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 maio 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&sl=5659&numProcesso=5659>. Acesso em: 27 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 5.958 Distrito Federal. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 8 de março de 2021. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 9 mar. 2021c. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/adi5958-decisao-monocratica.pdf>. Acesso em: 27 set. 2022.

CARBONAR, Alberto. Crise na OCDE: tributação digital e guerras comerciais. *Jota*, São Paulo, 10 jul. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/crise-na-ocde-tributacao-digital-e-guerras-comerciais-10072020/>. Acesso em: 1 jun. 2022.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique A. Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 14 ago. 2016. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel#:~:text=Com%20a%20r%C3%A1pida%20evolu%C3%A7%C3%A3o%20tecnol%C3%B3gica,com%20o%20uso%20da%20internet](https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel#:~:text=Com%20a%20r%C3%A1pida%20evolu%C3%A7%C3%A3o%20tecnol%C3%B3gica,com%20o%20uso%20da%20internet.). Acesso em: 10 set. 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: RT 1974.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto B. *Análise das propostas do plano BEPS da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional*. Brasília, DF: Ipea, 2021.

CHIESA, Clélio. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 52-76.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*. Bruxelas: Comissão das Comunidades Europeias, 1997.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Comércio electrónico e fiscalidade indirecta*. Bruxelas: Comissão das Comunidades Europeias, 1998.

DOWNLOAD. *Significados.com.br*, [s. l.], 2011. Disponível em: <https://www.significados.com.br/download/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KAISER, Joe. Illinois pitches sales tax for netflix, spotify, other streaming services. *Illinois Policy*, Chicago, 3 Mar. 2017. Disponível em: <https://www.illinoispolicy.org/illinois-pitches-sales-tax-for-netflix-spotify-other-streaming-services/>. Acesso em: 10 ago. 2019.

MÊLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife*, Recife, v. 88, n. 2, p. 82-101, 2016.

NASCIMENTO, Santiago Fernando do. A polêmica tributação sobre produtos eletrônicos digitais do Convênio ICMS 106/2017. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 23, n. 5604, 4 nov. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67599>. Acesso em: 5 maio 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463F-DAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 5 jun. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy – comments received on public discussion draft*. Paris: OECD Publishing, 2014.

OLIVEIRA, João; NOBRE, Pedro. *Internet video streaming*. Lisbon: Multimedia Signal Processing – Lx, [2016 ou 2017]. Disponível em: http://www.img.lx.it.pt/~fp/cav/ano2016_2017/Trabalhos_MEEC_2016_2017/Artigo%2017/WebSiteCAV/site/ARTIGO-INTERNET-VIDEO-STREAMING.pdf. Acesso em: 18 ago. 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. v. 2.

PFEFFER, Carlos Vinicius *et al.* Streaming contra a pirataria: um estudo no contexto brasileiro. *Memorial TCC Caderno da Graduação*, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 553-574, 2020.

PONTES, Helenilson Cunha; MEGOZZI, Enzo. Tributação de software e riscos da modulação dos efeitos nas ADIs 5.659 e 1.945. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 27 jan. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-27/consultor-tributario-tributacao-software-riscos-modulacao-efeitos-adis>. Acesso em: 27 set. 2022.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra-Matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SAKTHIVEL, M. Webcasters' protection under copyright: a comparative study. *Computer Law and Security Review*, Rochester, v. 27, n. 5, p. 479-496, 2011.

SARAN, José Eduardo de Paula. Reflexões sobre recentes decisões do STF e do STJ envolvendo a economia digital. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição*. São Paulo: Noeses, 2021. p. 839-870.

SAWADA, Thiago. Avanço do streaming sinaliza fim da pirataria. *Estadão*, São Paulo, 15 ago. 2016. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/link/cultura-digital/avanco-do-streaming-sinaliza-fim-da-pirataria/>. Acesso em: 18 jul. 2019.

SIGNIFICADO de streaming. In: SIGNIFICADOS. Matosinhos: 7Graus, 2012. Disponível em: <https://www.significados.com.br/streaming/>. Acesso em: 5 abr. 2022.

VILAÇA, Camila. Possíveis reflexos da decisão do STF pós ADIs 1945 e 5659 para além dos softwares. *Jota*, São Paulo, 23 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/possiveis-decisao-stf-adis-softwares-23072021>. Acesso em: 5 jun. 2022.

Referência bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CUNHA, Lorena Bispo. Tributação de novas tecnologias: a incidência de imposto sobre as plataformas de streaming. *Revista do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios*, Brasília, n. 12, p. 519-555, 2022. Anual.
