

INCIDÊNCIA DO ISS OU ICMS SOBRE O *STREAMING* E A CONTROVÉRSIA RELATIVA À EXCEÇÃO PREVISTA NO ITEM 1.09 DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

ISS OR ICMS LEVIED ON STREAMING AND CONTROVERSY RELATED TO THE EXCEPTION
PROVIDED FOR IN ITEM 1.09 OF COMPLEMENTARY LAW N. 116/2003



Isabela Leão Monteiro¹

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo analisar a tributação incidente sobre o *streaming*. De início, discorre brevemente sobre o impacto das inovações tecnológicas no mercado mundial, procurando apresentar o conceito de *streaming* no sentido de fluxo que permite que, sem a realização de *download*, ou seja, sem que haja a transferência de arquivo digital de um computador remoto para o computador local, seja possível assistir a vídeos, ouvir música ou ler um livro de forma contínua. Busca abordar a evolução da legislação quanto à previsão de incidência de ICMS e ISS, de competência respectivamente dos Estados e Municípios. A partir do exame do julgamento das ações direta de inconstitucionalidade nº 5.659 e nº 5.958, realça ter o Supremo Tribunal Federal sinalizado a incidência do ISS. Discorre sobre a exceção prevista no item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, no tocante à distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, levantando potencial conflito de competência entre os entes da federação. Por fim, considerando o processo legislativo da Lei complementar nº 157 e o alcance do instituto da hipótese de incidência, aponta a impossibilidade de incidência de dois tributos diferentes, a depender do prestador da atividade, sobre a mesma materialidade.

PALAVRAS-CHAVE: Streaming. Tributação. Prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado. Conflito de Competência.

ABSTRACT: This article aims to analyze the taxation levied on streaming. Initially, it briefly discusses the impact of technological innovations on the world market, seeking to present the concept of streaming as the flow sense that allows, without downloading, without transferring a digital file from a remote computer to the local computer, to watch videos, listen to music or read a book continuously. It seeks to address the evolution of legislation regarding the forecast incidence of the ICMS and ISS, which are respectively incumbent upon States and Municipalities. Based on the examination of the judgment of direct actions of unconstitutionality nº 5.659 and nº 5.958, it highlights that the Supreme Court indicated the incidence of ISS. Discusses the exception provided for in item 1.09 of the attached list of Complementary Law n. 116/2003, regarding the distribution of content by Conditional Access Service providers, raising a potential tax jurisdiction conflict between States and Municipalities. Finally, considering the legislative process of Complementary Law n. 157 and the scope of the

¹ Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), linha Cidadania, Estado e Globalização. Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-RJ) e graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Endereço eletrônico: isabelalmonteiro@gmail.com.

institute of the incidence hypothesis, it points out the impossibility of levying two different taxes, depending on the activity provider, on the same materiality.

KEYWORDS: Streaming. Taxation. Conditional Access Service providers. Conflict of Tax Jurisdiction.

SUMÁRIO: Introdução. 1. O *streaming*: conceito e características. 2. *Streaming* e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). 3. Streaming e o Imposto sobre Serviço (ISS). 4. Conflito de competência – a exceção do item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003: distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado. 5. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. The streaming: concept and characteristics. 2. Streaming and ICMS. 3. Streaming and the ISS. 4. Tax jurisdiction conflict – the exception of item 1.09 of the attached list of Complementary Law n. 116/2003: content distribution by Conditional Access Service providers. 5. Conclusion. References.

Introdução

A revolução digital iniciada a partir de meados do século XX e intensificada em seu final provocou drásticas mudanças sociais e econômicas ao redor do mundo. O mercado, em consequência, transformou-se substancialmente desde então².

A preponderância das relações físicas e comércio de bens tangíveis cedeu lugar às relações virtuais e produtos intangíveis, disponibilizados por meio da rede mundial de computadores (internet). Além do comércio de bens realizado eletronicamente, em que mercadorias são vendidas por empresas estabelecidas em um país para consumidores de outros, surgiram os fenômenos da propaganda *online*, do fornecimento de aplicativos, de filme, de livros e de músicas sem base palpável – o chamado *streaming*.

A grande especificidade das mudanças relaciona-se a possibilidade de os produtos ou serviços serem comprados, faturados e entregues por meio eletrônico, em uma realidade em que não só os bens e serviços são desmaterializados (produtos digitais), como também a localização dos compradores e vendedores se torna irrelevante, podendo ocorrer em qualquer ponto do planeta.³

² MCLUHAN, Herbert Marshall. *Os meios de comunicação como extensão do homem*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 1998.

³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 639-640.

O fenômeno, porém, não foi instantaneamente acompanhado pela respectiva adaptação da legislação tributária, que ainda nos dias atuais caminha no sentido de estabelecer quais os tributos incidem sobre as novas tecnologias.

O presente artigo procura analisar a situação da tributação incidente sobre o *streaming* a partir da legislação, doutrina e jurisprudência brasileiras, especialmente no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviço (ISS), de competência respectivamente de Estados e Municípios.

Busca, ainda, discorrer sobre a controvérsia relativa à exceção prevista na Lei Complementar nº 116/2003 quanto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, levantando potencial conflito de competência entre os entes da Federação.

1. O streaming: conceito e características

Segundo o dicionário Michaelis, a tradução do termo *stream* corresponde, na língua portuguesa, a fluxo⁴. *Streaming* significa, então, grosseiramente, “fluxo de dados ou de conteúdos multimídia”⁵.

Tal fluxo permite que, sem a realização de *download*, ou seja, de transferência de arquivo digital de um computador remoto para o computador local, seja possível assistir a vídeos, ouvir música ou ler um livro de forma contínua. A transmissão é possibilitada pela internet e sua forma de funcionamento foi bem sintetizada no voto do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva no Recurso Especial nº 1.559.264/RJ, com acórdão publicado em 15 de fevereiro de 2017:

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. [...] Desse modo, a tecnologia de

⁴ MICHAELIS. Dicionário prático inglês. 2ª ed. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2009.

⁵ COSTA, Stéphane Batista da. A tributação da disponibilização de conteúdos digitais por meio de streaming. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 17, n. 98, p. 103-130, mar./abr. 2019, p. 105.

streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador.⁶

A modalidade de transmissão de dados possui duas espécies: *simulcasting* e *webcasting*. A primeira ocorre quando se transmite simultaneamente o mesmo conteúdo em diferentes canais de comunicação. Por exemplo: transmite-se um programa na televisão e por *streaming*, via internet, ao mesmo tempo. Já na segunda, o usuário pode ter papel ativo na execução transmitida pela internet, via provedor⁷. Nesse caso, tem-se como formas de transmissão: *live streaming*, que é a transmissão em tempo real; *streaming on-demand*, realizada de acordo com a vontade do usuário; e *off-line streaming*, em que a ausência de conexão com a internet não impede o acesso ao conteúdo.

Pesquisa elaborada por *Panorama Mobile Time/Opinion Box* demonstra a força do *streaming* no Brasil: dados de 2020 apontam que 56% dos brasileiros com acesso à internet assinam serviço pago de *streaming* de filmes e séries. E 32% dos internautas brasileiros que possuem smartphones pagam por *streaming* musical⁸.

Diante da potencialidade de geração de receita a partir da cobrança de tributos vinculados ao *streaming*, Estados e Municípios realizaram movimentos para que fosse alcançado pela respectiva tributação, os quais serão descritos a seguir.

2. *Streaming* e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Em 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Convênio ICMS 181/2015, que autorizou unidades federadas a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos

⁶ STJ. Recurso Especial nº 1.559.264, Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, Julgamento: 08/02/2017, Publicação: 15/02/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/433471438/recurso-especial-resp-1559264-rj-2013-0265464-7>. Acesso em: 2 dez. 2021.

⁷ 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*, n. 44, p. 375-394. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020.

⁸ PANORAMA Mobile Time-Opinio Box. *Uso de Apps no Brasil*. Dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.mobiletime.com.br/pesquisas/uso-de-apps-no-brasil-dezembro-de-2020/> Acesso em: 18 jun. 2021.

eletrônicos e congêneres, incluindo as “operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados”.

Em 2017, aprovou o Convênio ICMS nº 106, com a finalidade de disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. Previu, assim, em sua cláusula primeira:

Cláusula primeira: As operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.⁹

A menção à transferência eletrônica de dados e o conteúdo da cláusula quarta indicam a previsão de incidência do ICMS não apenas sobre o *download*, mas também sobre o *streaming* que, como visto, implica o recebimento de informações de maneira contínua¹⁰⁻¹¹:

Cláusula quarta: A pessoa jurídica detentora de *site* ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada.

A partir do Convênio, Estados passaram a prever a incidência do ICMS sobre o *streaming*. Entretanto, diversos aspectos foram levantados pela doutrina acerca da inconstitucionalidade do ato.

Inicialmente, as atribuições do CONFAZ têm assento constitucional no artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Constituição, o qual determina caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. O órgão, criado pela Lei Complementar nº 24,

⁹ BRASIL. Convênio ICMS nº 106/2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 19 jun. 2021.

¹⁰ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. *A tributação da modalidade de compartilhamento de dados por streaming*. Cit., p. 389.

¹¹ Há quem entenda diferente, defendendo que “o Convênio 106/2017 é claro no sentido de que a incidência do ICMS se dará sobre a comercialização de softwares, jogos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados ou seja, é claro quanto à necessidade de transferência de titularidade das referidas utilidades, o que as insere na condição de mercadorias”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do streaming*. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325-357.

de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, tem suas atribuições limitadas à previsão constitucional.

O Convênio em comento extrapolou tal competência, prevendo tanto a incidência do ICMS sobre as operações de bens e mercadorias digitais por meio de transferência eletrônica, como o sujeito passivo, matérias típicas de regulação por lei.

Para além de ferir o consagrado princípio da legalidade tributária, parece ter desbordado da hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ICMS.

O ICMS está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o qual prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Para que o ICMS incida sobre o *streaming*, seria necessário que houvesse uma operação de circulação de mercadoria ou uma prestação de serviço de comunicação.

Em relação à operação de circulação de mercadoria, tradicionalmente, para fins de incidência de ICMS, entendia-se esta como bem móvel corpóreo, que se submete à mercancia¹². Entretanto, com o avanço do comércio eletrônico, o Supremo Tribunal Federal assentou a possibilidade de incidência de ICMS sobre bens imateriais. No julgamento da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.945, a Corte entendeu irrelevante o fato de, no caso de *software*, inexistir bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Conforme constou da ementa do julgado:

O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.¹³

Superado esse aspecto, a Constituição exige que haja a transmissão da titularidade da mercadoria para que surja o nascimento do dever de pagar o tributo. E, de acordo com o conceito e sistemática do *streaming*, percebe-se que inexistente circulação de mercadoria ou

¹² CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 50.

¹³ STF. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, Relator Ministro Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, Julgamento: 26/05/2010, Publicação: 14/03/2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/865696825/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-mc-adi-1945-mt-mato-grosso-0000158-0619991000000/inteiro-teor-865696846>. Acesso em: 2 dez. 2021.

transferência de titularidade. Em sua sistemática, o conteúdo é disponibilizado mediante uma plataforma *on-line* e imediatamente reproduzido ao usuário, sem que haja o *download*, ou seja, sem que fique armazenado, de modo definitivo, no dispositivo de acesso do usuário¹⁴.

Portanto, ainda que não se discuta a possibilidade de ter-se, como mercadoria, bens intangíveis e incorpóreos, o conteúdo transmitido pelo *streaming* não é transferido, de modo definitivo, ao usuário, afastando a operação constitucionalmente prevista para a incidência do ICMS.

Tampouco o *streaming* se confunde com o serviço de comunicação.

Esclarecedoras as palavras de André Mendes Moreira acerca dos requisitos da comunicação:

O vocábulo comunicação não é definido pelo legislador pátrio. Assim, socorrendo-nos na linguística, poderemos asseverar que, para ter-se comunicação, devem estar presentes os cinco elementos da relação comunicativa: emissor – receptor – mensagem – código – meio de transmissão.¹⁵

Já para Roque Antônio Carraza, o ICMS-Comunicação nasce quando há um contrato oneroso de prestação de serviços em que o prestador, utilizando de meios materiais próprios ou alheios, intermedeia a comunicação entre emissor e receptor¹⁶.

No caso do *streaming*, a sociedade empresária prestadora da atividade não possibilita qualquer comunicação entre o usuário e terceiro, mas sim distribui dados por meio de um pacote, cujas informações não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser produzida.¹⁷ A contratada limita-se a disponibilizar o conteúdo de áudio, vídeo ou escrito ao assinante contratante.

Assim, vê-se que inexistente hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

Relevante notar que a BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – ajuizou a ação direta de inconstitucionalidade nº 5.958 contra o Convênio ICMS nº 106 (pedindo também a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de

¹⁴ FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 44, p. 115-138. São Paulo: IBDT, 1ª semestre de 2020, p. 116.

¹⁵ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 127.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. Cit., p. 239.

¹⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação do streaming*, Cit., p. 325-357, p. 325.

1996), para afastar qualquer possível interpretação que permitisse a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres.

Destacou, em sua petição inicial, a ausência de transferência de titularidade do bem nas operações com *software*, afirmando ser o caso de mera licença ou cessão de uso. Realçou a ausência do elemento nos casos de operação realizada por *streaming*.

Em 8 de março de 2021, a Ministra Cármen Lúcia julgou prejudicada a ação por perda superveniente do objeto, considerada a decisão na ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, com acórdão publicado no Diário de Justiça de 20 de maio de 2021. Nessa ação, o Supremo deu interpretação conforme à Constituição ao artigo 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,

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 116/03¹⁸.

Ao julgar a ADI nº 5.958, que impugnava o Convênio ICMS nº 106/2017, a Relatora entendeu pela perda de sua eficácia jurídica nos seguintes termos:

[...]

12. 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.

[...]

13. 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 daquele 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. 5.659 (Relator o Ministro Dias Toffoli), cabendo remarcar, ademais, que a Administração Pública submete-se aos efeitos *erga omnes* e

¹⁸ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Julgamento: 24/02/2021, Publicação: 24/05/2021. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1211719509/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-0001289-8320171000000/inteiro-teor-1211719515>. Acesso em: 2 dez. 2021.

vinculantes das decisões do Supremo Tribunal proferidas no controle abstrato de constitucionalidade (§ 2º do art. 102 da Constituição da República).

Portanto, o ato do CONFAZ que representava a base para a tributação do *streaming* pelos Estados foi declarado insubsistente pelo Supremo Tribunal Federal.

Veja-se que, embora a Corte não tenha adentrado na especificidade da incidência, ou não, do ICMS sobre o *streaming*, a decisão aponta no sentido da impossibilidade de cobrança do imposto.

3. *Streaming* e o Imposto Sobre Serviço (ISS)

A Lei Complementar nº 116/2003 é atualmente a lei que define a lista dos serviços sujeitos ao ISS, regulamentando o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, o qual prevê a competência dos Municípios para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza definidos em lei complementar, ressalvados os compreendidos na competência dos Estados – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (artigo 155, inciso II, da Carta).

A Lei foi alterada em 2017 pela Lei Complementar nº 157, passando a prever como sujeita ao ISS, no item 1.09 de sua lista anexa:

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 conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

O item consagrou a incidência do ISS sobre o *streaming*. E iniciou-se no âmbito jurídico questionamentos sobre sua compatibilidade com a hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ISS – prestação de serviço.

Tradicionalmente, a doutrina entende que a conceituação de serviço deve ser realizada pelo método jurídico, baseando-se no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse sentido, entende-se que, para a existência da prestação de um serviço, deve estar presente necessariamente uma obrigação de fazer. Esse é o entendimento de Misabel Derzi, exteriorizado em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, para quem extrai-se da Constituição o seguinte caractere da hipótese de incidência do tributo: “a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa¹⁹”.

Entretanto, no caso do *streaming*, é duvidosa a existência de uma verdadeira prestação de serviço vinculada à uma obrigação de fazer. Isso porque, embora possa existir a organização de uma estrutura que revele esforços humanos para o processamento, armazenamento e manutenção dos dados da plataforma, tal ato configura-se em atividade-meio para a consecução da real finalidade de disponibilização do conteúdo para os usuários²⁰.

O raciocínio é reforçado pelo artigo 9º da Lei nº 9.609/1988, que trata da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País, o qual prevê que o uso de programa de computador é objeto de contrato de licença. Defende-se, pois, a natureza jurídica de licenciamento ou cessão de direito de uso, e não prestação de serviço.

Ocorre que a definição de serviço como obrigação de fazer tem passado por transformações na doutrina e na jurisprudência, a partir da adoção de conceito econômico, que se afasta dos estritos limites do Direito Civil. Sobre o tema, vale citar os ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes:

O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como o fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigação de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).²¹

No julgamento do recurso extraordinário nº 651.703, da relatoria do Ministro Luiz Fux, que examinou a incidência do ISS sobre atividades realizadas por operadores de plano de

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 491.

²⁰ MALLON, Milene Susan; MATOS, Jorge Rafael. *A tributação da modalidade de compartilhamento de dados por streaming*. Cit., p. 375-394.

²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 42-43.

saúde, o Supremo indicou a possibilidade de ampliação do conceito de prestação de serviços de qualquer natureza, concluindo que este não tem como premissa a configuração dada pelo ramo civilista, mas sim está relacionado à oferta de uma utilidade a partir de atividades materiais e imateriais. Concluiu que:

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela Constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.²²

Esse pressuposto deu início à mudança de entendimento que culminou na decisão da já referida ação direta de inconstitucionalidade nº 5.659, que, primeiramente, superou a antiga dicotomia entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) para fins de tributação de ICMS e ISS, respectivamente, a partir da diferenciação entre obrigação de dar e fazer. E, prosseguindo, evocando o item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, entendeu incidir ISS sobre operações com programas de computador, em adoção a critério objetivo de previsão na lei complementar aliado ao fato de que qualquer *software* é criação intelectual, produto de esforço humano.

A interpretação dada pelo Supremo vai no sentido de que o fato gerador disposto na Constituição é amplo, alcançando quaisquer serviços. E, em razão da possibilidade de conflitos de competência entre pessoas políticas diversas, atribuiu-se à lei complementar o encargo da definição dos serviços sujeitos ao tributo²³. Ademais, a lei complementar caracteriza-se como lei nacional que tem como função a delimitação do critério material do ISS, ao prever quais atividades estão na competência dos Municípios, observado o conceito de serviço constitucionalmente previsto²⁴.

Desataca-se que a ação direta não foi julgada à luz do item 1.09 da lista que, como visto, faz expressa alusão ao *streaming*, mas sim considerando o item 1.05, que prevê a incidência de ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de

²² STF. Recurso Extraordinário nº 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento: 29/09/2016, Publicação: 26/04/2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772432251/recurso-extraordinario-re-651703-pr-parana>. Acesso em: 2 dez. 2021.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Cit., p. 490.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2012, p. 137.

computação”. Todavia, a ementa do julgamento faz menção à atividade, indicando que o Supremo tende a adotar entendimento similar em relação ao *streaming*.

Vale citar o título da ementa, com grifo acrescentado:

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 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.

Portanto, embora existente controvérsia acerca da natureza jurídica do *streaming*, o Supremo sinalizou entender cabível a incidência do ISS, de competência Municipal.

4. Conflito de competência – exceção do item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003: distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado

Conforme acima destacado, o item 1.09 da Lei Complementar nº 116/2003, incluído pela Lei Complementar nº 157/2017, passou a prever como atividade sujeita ao ISS a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – o *streaming*. Além de destacar a imunidade de livros, jornais e periódicos, previu expressamente a ausência de incidência do imposto em relação à distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei nº 12.485/2011²⁵, sujeita ao ICMS.

Serviço de acesso condicionado é basicamente o serviço de TV por assinatura, considerado um serviço de comunicação pela legislação em vigor, sujeitando-se, pois, ao ICMS.

²⁵ Nos termos do artigo 1º, inciso XXIII, da referida lei, serviço de acesso condicionado é o serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

Embora, como visto, o Supremo tenha sinalizado recentemente a incidência do ISS sobre o *streaming*, pode-se identificar um persistente conflito de competência entre Estados e Municípios em razão da exceção constante na parte final do item 1.09, relativa às pessoas jurídicas prestadoras de serviço de acesso condicionado.

O cerne da questão encontra-se em sua interpretação. Há quem entenda aplicável a exceção ao tipo de serviço executado – serviço de acesso condicionado, utilizando de critério objetivo. Por outro lado, há aqueles que defendem tratar-se de um critério subjetivo relacionado à pessoa jurídica prestadora do serviço de acesso condicionado.

Vale citar alguns exemplos de controvérsias nesse sentido.

No julgamento do Recurso Especial nº 4068138-5, em 17 de setembro de 2019, a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo debateu acerca da sujeição tributária da ferramenta “Sky Online”, serviço de *streaming* acessível aos clientes da Sky, TV a cabo por assinatura. A maioria dos julgadores votou pela incidência do ICMS, considerada a exceção prevista no item 1.09 da Lei Complementar nº 116.

O juiz Edison Aurélio Corazza, vencido, interpretou a exceção no sentido de ausência de incidência de ambos os tributos, ressaltando a impossibilidade de que um serviço tenha tributação diversa em razão do seu prestador:

O mencionado item traz exceção à regra da incidência do ISS sobre os serviços de streaming e “download temporário” para empresas de Serviço de Acesso condicionado, esse sim, sujeito ao ICMS. Isso porque não é lógico nem jurídico que um determinado serviço tenha tributação diversa em função da natureza do seu prestador. Um mesmo serviço não pode ter ao mesmo tempo a natureza de serviço de comunicação e a natureza de serviço de outra natureza. A exceção, no meu entender, refere-se unicamente a não incidência do ISS, função constitucional da lei complementar, e não a determinação da incidência do ICMS. O serviço tributado pelo ICMS, no caso, é somente a prestação de Serviço de Acesso Condicionado, serviço diverso da disponibilização de áudio e vídeo.²⁶

Já no Recurso Ordinário nº 4096546-6²⁷, julgado em 12 de dezembro de 2019, a Quarta Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo deu provimento ao recurso do contribuinte para afastar a cobrança de ICMS sobre o *streaming* disponibilizado pela Sky. O juiz Douglas Kakazu Kushiya, abrindo divergência do voto do Juiz Relator e referindo-se à Lei Complementar nº 157/2016 (embora tenha entendido não

²⁶ TIT. Recurso Especial nº 4068138-5/2015, Câmara Superior, 17 de setembro de 2019.

²⁷ TIT. Recurso Ordinário nº 4096546-6/2017, Quarta Câmara Julgadora, 12 de dezembro de 2019.

aplicável à espécie), votou no sentido de não incidência do ICMS sobre o serviço de *streaming* prestado pela Sky, nos seguintes termos:

18. A Lei Complementar n. 116/2003, com a novel disposição trazida pela Lei Complementar n. 157/2016, tratou do tema, como serviço tributável pelo imposto sobre serviços:

[...]

19. Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, “a lei complementar, portanto, que definirá os serviços sobre os quais incidirá o ISS tem por finalidade, sobretudo, afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem o Estado Federal brasileiro.”

20. Por conseguinte, apesar de não ser aplicável aos presentes autos o disposto no item 1.09 por ter sido incluído apenas com o advento da Lei Complementar n. 157/2016 e os fatos ocorridos nos presentes autos, serem de 2013 e 2014, nos termos do que já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastaria a tributação do ICMS, mas deixa evidente que nunca foi objeto de tributação do tributo cobrado nos presentes autos.

O juiz Faissal Yunes Júnior trouxe importante reflexão acerca do tema, entendendo que, até que o Poder Judiciário se manifeste sobre a constitucionalidade do item 1.09, esse deve ser aplicado para fazer incidir o ISS sobre o *streaming* prestado por operadoras de TV a cabo, tendo em vista a materialidade constitucional do imposto. Vale citar trecho do voto proferido:

9. Desta forma, entendo que até que o Poder Judiciário se manifeste sobre a constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016, no que se refere à tributação dos serviços de *streaming*, a mesma deve ser aplicada, com a incidência do ISS, seja ele prestado por empresas operadoras de TV a cabo, ou por prestadoras exclusivas, para não gerarmos dupla possibilidade de tributação a partir da mesma materialidade, qual seja, serviços de *streaming*. Ou bem este serviço é comunicação e todos estariam sujeitos ao ICMS, ou não se enquadra, e todas as empresas que prestam este serviço deveriam pagar ISS, ou ainda, poderia haver a incidência de outro imposto a ser criado, como defendem alguns juristas.

10. No que se refere à questão da exceção trazida pela própria lei complementar, que excepcionou as empresas expressamente operadoras de TV a cabo da tributação do ISS, reservando a sua tributação ao ICMS, entendo que da mesma forma não caberia ao legislador infraconstitucional fazê-lo, uma vez que a tributação deve incidir, ou ser afastada, com base na materialidade constitucional do imposto, e não por determinação constante da lei, em arrepio ao seu conceito constitucional, como ensina o Prof. Roque Antônio Carrazza, em Curso de Direito Constitucional Tributário.

11. Em resumo, da mesma forma entendo questionável a possibilidade do legislador infraconstitucional excepcionar os serviços de *streaming* prestados pelas operadoras de TV a cabo, da tributação do ISS, assim entendo que a norma infraconstitucional não poderia alterar a natureza deste serviço, excluindo-o da tributação do ICMS, se esta for a efetiva natureza do serviço, o que deve ser decidido no Poder Judiciário, por ação própria.

[...]

No processo, pende de análise recurso especial interposto pela Fazenda Pública, aguardando-se que a Câmara Superior novamente debruce-se sobre o tema.

Vale citar, ainda, a resposta à Consulta COPAT nº 130, de 29 de dezembro de 2020²⁸, formalizada perante a Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina, na qual se concluiu que:

o serviço de streaming se sujeita ao ICMS quando prestado por distribuidora de conteúdo audiovisual, de acordo com a lei nº 12.485/2011, caso em que está compreendida na exceção do item 1.09 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Os exemplos ilustram a ausência de uniformidade no tratamento da tributação do *streaming* prestado pelas pessoas jurídicas fornecedoras de serviço de acesso condicionado.

Até que o Judiciário se manifeste, em definitivo, sobre a interpretação a ser dada à exceção prevista no item 1.09, pode-se fazer algumas considerações.

A primeira delas diz respeito à tramitação do projeto de lei que deu origem ao item 1.09 da Lei Complementar n. 116/2003. Na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 386, de 2012, de autoria do Senador Romero Jucá, que foi convertido na Lei Complementar nº 157, fez-se expressa menção à necessidade de adequar a LC nº 116/2003 à evolução tecnológica, aludindo à “programas como serviço” “que consiste no acesso remoto ao uso de um ‘software’ disponibilizado pelo prestador via internet, sem que o tomador usuário faça o seu ‘download’”.²⁹

Em sua redação original, previa a tributação do *streaming* pelo ISS com o acréscimo do item 1.13 – cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem inclusive por “streaming”³⁰. A versão final enviada para votação na Câmara dos Deputados passou a prever, no item 1.10, a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos³¹.

²⁸ SEFAZ/SC. *Consulta COPAT nº 130 de 29/12/2020*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407365>. Acesso em: 7 jul. 2021.

²⁹ BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 386, de 2012*. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=2938023&ts=1594012466959&disposition=inline>. Acesso em: 19 jul. 2021.

³⁰ BRASIL. *Projeto de Lei do Senado nº 386 (Complementar), de 2012*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168340&ts=1594012467077&disposition=inline> Acesso em: 1 jul. 2021.

³¹ BRASIL. *Ofício nº 2608 (SF)*. Brasília, 5 dez. 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=Tramitacao-PLP+366/2013. Acesso em: 1 jul. 2021.

Após emendas sofridas na Câmara dos Deputados, alterou-se o item 1.10 do Senado, renumerado para 1.09 no substitutivo apresentado, mantendo-se a incidência de ICMS sobre disponibilização de conteúdo na forma de Serviço de Acesso Condicionado (SeAC). A justificativa apresentada foi a seguinte:

Tomou o seu lugar uma nova redação dada ao item 1.09, que incluiu a disponibilização de conteúdo via Internet na lista do ISS, ressaltando a base de incidência do ICMS sobre Serviços de Acesso Condicionado, texto que, vale ressaltar, contou com o apoio da Frente Nacional de Prefeitos, FNP e da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, Abrasf.

Da leitura da justificativa, extrai-se que a pretensão da emenda na Câmara dos Deputados foi garantir e deixar expresso que sobre os serviços de acesso condicionado continuaria incidindo o ICMS, por se tratar de um serviço de comunicação. Não parece ter sido a intenção do legislador fazer uma dicotomia entre a incidência do ISS e ICMS a partir da pessoa jurídica fornecedora do *streaming*.

Até porque para verificar qual imposto é pertinente, deve-se ater à regra-matriz de incidência, especialmente ao seu aspecto material.

Ora, a Constituição Federal, fiel ao modelo federativo previsto, discriminou as competências e o conteúdo material para instituição de tributos de cada ente federado: União, Estados e Municípios. O sistema rígido brasileiro retirou qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência entre os níveis governamentais.

Assim, não é possível que, praticando o mesmo ato, no caso, a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, determinadas sociedades realizem o fato gerador de ISS e outras de ICMS.

A atenção deve ser voltada à hipótese de incidência, que dá configuração ao tributo, e possibilita determinar, em razão de suas características, o tributo incidente³². Conforme ensina o mestre Geraldo Ataliba, “cada hipótese de incidência só é igual a si mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais”³³.

Ou se tem a ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese caracterizadora do ISS, ou se tem a caracterização da hipótese do ICMS.

³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 59.

³³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, Cit., p. 59.

Na mesma direção, em relação à definição do sujeito passivo, a Constituição não deixa margem de liberdade para o legislador. Esses estão implicitamente designados na Carta, ou em termos expressos, ou por uma leitura sistemática³⁴. Assim, se a sociedade empresária for prestadora de um serviço previsto na lei complementar relativa ao imposto municipal, não poderia recolher outro tributo que não o ISS.

Parece ser essa a direção para que sejam dirimidos os conflitos de competência e eventual bitributação relacionados à parte final do item 1.09.

Entretanto, como destacado pelo juiz do Tribunal de Impostos de São Paulo, caberá ao Judiciário, que tem dentre seus escopos dirimir as controvérsias surgidas entre contribuinte e Fisco, quando provocado, dar a palavra final quanto ao tributo devido pelas prestadoras de serviço de acesso condicionado. Espera-se, assim, que a questão seja solucionada com base na técnica e segundo os institutos jurídicos do Direito Tributário, e não como forma de atender a interesses do setor de TV por assinatura.

5. Conclusão

O artigo procurou explicitar o conceito e o *modus operandi* do *streaming*, no qual há um fluxo que, sem a realização de *download*, ou seja, de transferência de arquivo digital de um computador remoto para o computador local, é possível assistir a vídeos, ouvir música ou ler um livro de forma contínua.

Demonstrou a evolução legislativa e jurisprudencial quanto à previsão de incidência de ICMS e ISS sobre a atividade.

No tocante ao ICMS, realçou o julgamento da ADI nº 5.958, na qual a Ministra Relatora Cármen Lúcia entendeu pela perda da eficácia jurídica do Convênio ICMS nº 106/2017, que representava a base para a tributação do *streaming* pelos Estados.

Em relação ao ISS, destacou que a definição de serviço como obrigação de fazer tem passado por transformações na doutrina e na jurisprudência, a partir da adoção de conceito econômico, que se afasta dos estritos limites do Direito Civil. Esse pressuposto deu início à mudança de entendimento que culminou na decisão da ADI nº 5.659, da relatoria do Ministro

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, Cit., p. 73.

Dias Toffoli, na qual o Supremo sinalizou entender cabível a incidência do ISS, de competência Municipal.

Referiu-se ao surgimento de conflitos de competência em razão de a parte final do item 1.09 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, com redação dada pela de nº 157/2017, excluir da incidência do ISS a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei nº 12.485/2011, sujeitas ao ICMS.

Por fim, considerando o processo legislativo da Lei complementar nº 157 e o alcance do instituto da hipótese de incidência, apontou a impossibilidade de incidência de dois tributos diferentes, a depender do prestador da atividade, sobre a mesma materialidade.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. *Convênio ICMS nº 106/2017*. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. *Ofício nº 2608 (SF)*. Brasília, 5 dez. 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1207621&filename=Tramitacao-PLP+366/2013. Acesso em: 1 jul. 2021.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 386, de 2012*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=2938023&ts=1594012466959&disposition=inline>. Acesso em: 19 jul. 2021.

BRASIL. *Projeto de Lei do Senado nº 386 (Complementar), de 2012*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168340&ts=1594012467077&disposition=inline>. Acesso em: 1 jul. 2021.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Stéphanie Batista da. A tributação da disponibilização de conteúdos digitais por meio de streaming. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 17, n. 98, p. 103-130, mar./abr. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2012.

FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 44, p. 115-138. São Paulo: IBDT, 1ª semestre de 2020.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 325-357.

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*, n. 44, p. 375-394. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020.

MCLUHAN, Herbert Marshall. *Os meios de comunicação como extensão do homem*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.

MICHAELIS. Dicionário prático inglês. 2ª ed. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2009.

PANORAMA Mobile Time-Opinio Box. *Uso de Apps no Brasil*. Dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.mobiletime.com.br/pesquisas/uso-de-apps-no-brasil-dezembro-de-2020/> Acesso em: 18 jun. 2021.

SEFAZ/SC. Consulta COPAT nº 130 de 29/12/2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407365>. Acesso em: 7 jul. 2021.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Julgamento: 24/02/2021, Publicação: 24/05/2021. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1211719509/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-0001289-8320171000000/inteiro-teor-1211719515>. Acesso em: 2 dez. 2021.

STF. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, Relator Ministro Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, Julgamento: 26/05/2010, Publicação: 14/03/2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/865696825/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-mc-adi-1945-mt-mato-grosso-0000158-0619991000000/inteiro-teor-865696846>. Acesso em: 2 dez. 2021.

STJ. Recurso Especial nº 1.559.264, Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, Julgamento: 08/02/2017, Publicação: 15/02/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/433471438/recurso-especial-resp-1559264-rj-2013-0265464-7>. Acesso em: 2 dez. 2021.

STF. Recurso Extraordinário nº 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento: 29/09/2016, Publicação: 26/04/2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772432251/recurso-extraordinario-re-651703-pr-parana>. Acesso em: 2 dez. 2021.

TIT. Recurso Especial nº 4068138-5/2015, Câmara Superior, 17 de setembro de 2019.

TIT. Recurso Ordinário nº 4096546-6/2017, Quarta Câmara Julgadora, 12 de dezembro de 2019.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

Recebido em: 07.12.2021

Avaliação: 16.02.2022

Avaliação: 12.06.2022