

UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL - UNISC
CURSO DE DIREITO

TALES GONZAGA SEVERO

TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING: ANÁLISE À LUZ DA NOVA
REFORMA TRIBUTÁRIA

Capão da Canoa

2026

TALES GONZAGA SEVERO

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING: ANÁLISE À LUZ DA NOVA
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Curso, modalidade monografia,
apresentado ao Curso de Direito da Universidade de
Santa Cruz do Sul, UNISC, como condição para
aprovação na disciplina de Trabalho de Curso em
Direito.

Orientador: Prof. Ms. João Felipe Lehmen

Capão da Canoa

2026

TALES GONZAGA SEVERO

**TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING: ANÁLISE À LUZ DA NOVA
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Curso, modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, como condição para aprovação na disciplina de Trabalho de Curso em Direito.

Orientador: Prof. Ms. João Felipe Lehmen

Monografia avaliada pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Ms. João Felipe Lehmen

Prof. Ms. Aline Burin Cella

Capão da Canoa, 09 de julho de 2026

Aos meus pais, por serem base, apoio e inspiração ao longo desta jornada. Aos meus avós e à minha bisavó, que já não se encontram fisicamente presentes, mas seguem vivos em minhas lembranças e em tudo aquilo que sou. Ao meu orientador, por tornar possível a concretização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS:

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ter guiado meus passos ao longo desta caminhada, concedendo-me força, sabedoria e perseverança para enfrentar os desafios da graduação e chegar até este momento. Reconheço que cada conquista alcançada também é fruto da fé que me sustentou nos momentos de dificuldade.

Aos meus pais, agradeço por todo amor, apoio e incentivo ao longo da minha trajetória. Nada do que foi construído até aqui seria possível sem a presença constante, os ensinamentos e os esforços de vocês. Cada conquista alcançada carrega um pouco da dedicação, do exemplo e da confiança que sempre depositaram em mim.

Aos meus avós e à minha bisavó, que já não se encontram mais fisicamente presentes, deixo minha eterna gratidão e homenagem. Suas memórias permanecem vivas em minha caminhada, como expressão de afeto, força, pertencimento e amor familiar. Cada lembrança carrega ensinamentos que seguem comigo e fazem parte da pessoa que me tornei.

Aos professores da graduação, agradeço por todos os ensinamentos compartilhados durante o curso de Direito. Cada disciplina, orientação e experiência acadêmica contribuiu para minha formação jurídica, profissional e humana.

Ao meu orientador, Prof. Ms. João Felipe Lehmen, agradeço pela disponibilidade, atenção e condução segura durante a elaboração deste trabalho. Suas orientações foram fundamentais para o amadurecimento da pesquisa e para a concretização desta etapa acadêmica.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, fizeram parte desta caminhada e contribuíram para que este momento se tornasse possível. Meu sincero agradecimento.

“Nada é permanente, exceto a mudança.”

Heráclito

RESUMO

O presente trabalho analisa a tributação dos serviços de streaming no Brasil, à luz das transformações decorrentes da economia digital e da reforma tributária do consumo instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025. Inicialmente, examina-se a evolução dos serviços de streaming e sua inserção no contexto econômico contemporâneo, destacando a mudança de paradigma do modelo baseado na propriedade para o modelo centrado no acesso. Em seguida, abordam-se as dificuldades de enquadramento dessas atividades nas categorias tradicionais do direito tributário, especialmente no que se refere à distinção entre prestação de serviço e circulação de mercadoria, bem como os conflitos de competência entre o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Por fim, analisa-se a nova sistemática de tributação do consumo, baseada no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), evidenciando a mudança de paradigma ao priorizar a materialidade econômica das operações e a tributação no destino. Conclui-se que a reforma tributária representa um avanço significativo na adequação do sistema tributário brasileiro à realidade da economia digital, promovendo maior uniformidade, neutralidade e segurança jurídica, embora sua efetividade dependa da adequada regulamentação e da adaptação dos agentes econômicos às novas exigências normativas.

Palavras-chave: CBS. Economia digital. IBS. Reforma tributária. Streaming. Tributação do consumo.

ABSTRACT

This study analyzes the taxation of streaming services in Brazil in light of the transformations driven by the digital economy and the consumption tax reform established by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025. Initially, it examines the development of streaming services and their role in the contemporary economic context, highlighting the shift from a property-based model to an access-based model. It then addresses the challenges of classifying these activities within traditional tax law categories, particularly regarding the distinction between service provision and the circulation of goods, as well as the jurisdictional conflicts between the Service Tax (ISS) and the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS). Finally, the study analyzes the new consumption tax system based on the Goods and Services Tax (IBS) and the Goods and Services Contribution (CBS), emphasizing the paradigm shift toward the economic substance of transactions and the adoption of the destination principle. It concludes that the tax reform represents a significant advancement in adapting the Brazilian tax system to the digital economy, promoting greater uniformity, neutrality, and legal certainty, although its effectiveness depends on proper regulation and the ability of economic agents to adapt to the new requirements.

Keywords: CBS. Consumption taxation. Digital economy. IBS. Streaming. Tax reform.

LISTA DE ABREVIações

ISSQN ou ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC – Lei Complementar

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

RE – Recurso Extraordinário

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

PIS – Programa de Integração Social

CONFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EC – Emenda Constitucional

MDIC – Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	OS SERVIÇOS DE STREAMING COMO REALIDADE NO CENÁRIO MUNDIAL E SUA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	12
2.1	Os aspectos históricos dos serviços de streaming a partir da evolução tecnológica.....	12
2.2	Um debate ainda necessário: o que é serviço de streaming para fins tributários no Brasil?.....	17
2.3	A insuficiência do modelo tributário tradicional diante dos serviços de streaming.....	25
3	OS SERVIÇOS DE STREAMING NA ECONOMIA DIGITAL.....	29
3.1	Negócios e economia digital: reflexos no cenário tributário.....	29
3.2	Os serviços de streaming como manifestação da economia digital.....	37
3.3	Os desafios do enquadramento dos serviços de streaming no sistema tributário brasileiro.....	39
4	A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023.....	43
4.1	A reforma tributária do consumo e a nova lógica de tributação.....	44
4.2	A incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) sobre os serviços de streaming.....	53
4.3	A tributação dos serviços de streaming no cenário pós-reforma: efeitos jurídicos e econômicos.....	62
5	CONCLUSÃO.....	66
	REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem como tema a tributação dos serviços de streaming no Brasil, delimitando-se à análise das controvérsias jurídicas relacionadas ao enquadramento dessas atividades no sistema tributário nacional e aos impactos promovidos pela reforma tributária do consumo, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025.

Nesse sentido, o objetivo geral da pesquisa consiste em analisar de que forma a reforma tributária do consumo impacta a tributação dos serviços de streaming no Brasil, especialmente quanto à superação das dificuldades de enquadramento dessas atividades no modelo anterior e à instituição da nova sistemática baseada no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

A principal questão a ser respondida com o trabalho reside no seguinte problema de pesquisa: em que medida o modelo de tributação do consumo instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025 é capaz de superar as controvérsias jurídicas relacionadas à tributação dos serviços de streaming no Brasil?

Parte-se da hipótese de que a criação do IBS e da CBS reduz significativamente a relevância das discussões acerca da natureza jurídica dos serviços de streaming, uma vez que o novo modelo desloca o foco da incidência tributária para a materialidade econômica da operação e para a lógica do consumo. Contudo, embora a reforma represente avanço em termos de uniformidade, neutralidade e segurança jurídica, ainda persistem desafios relacionados à sua implementação prática, especialmente quanto à definição do local de consumo, à delimitação das responsabilidades tributárias e à adaptação dos agentes econômicos às novas exigências normativas.

O método utilizado para a concretização da pesquisa é o qualitativo, com abordagem bibliográfica e documental, mediante análise da legislação pertinente, da doutrina especializada, da jurisprudência dos tribunais superiores e de diretrizes internacionais relacionadas à tributação da economia digital. A pesquisa busca compreender o fenômeno a partir da interpretação jurídica das normas aplicáveis e da

análise crítica das transformações promovidas pela economia digital e pela reforma tributária.

No primeiro capítulo, objetiva-se analisar a evolução dos serviços de streaming e sua consolidação como realidade econômica no cenário mundial, bem como examinar os principais debates relacionados à sua tributação no Brasil, especialmente quanto à incidência do ISS e do ICMS e às dificuldades de definição de sua natureza jurídica para fins tributários.

No segundo capítulo, objetiva-se examinar o conceito de serviços de streaming no contexto da economia digital, abordando as transformações promovidas pela desmaterialização das relações econômicas, os desafios relacionados à territorialidade e à ausência de presença física, bem como as dificuldades de enquadramento dessas atividades nas categorias tradicionais do direito tributário brasileiro.

No terceiro capítulo, objetiva-se investigar a tributação dos serviços de streaming à luz da reforma tributária do consumo, com ênfase na nova lógica de incidência do IBS e da CBS, no princípio do destino, na importação de serviços digitais, na responsabilidade tributária e nos efeitos jurídicos e econômicos decorrentes da implementação do novo modelo.

O estudo do tema em comento é de fundamental importância, visto que os serviços de streaming representam uma das principais manifestações da economia digital contemporânea e evidenciam as limitações do sistema tributário tradicional diante de novas formas de consumo. Além disso, a recente reforma tributária impõe a necessidade de compreender se o novo modelo será efetivamente capaz de promover maior segurança jurídica, neutralidade e eficiência na tributação dessas operações, sem desconsiderar os desafios práticos de sua implementação.

2. OS SERVIÇOS DE STREAMING COMO REALIDADE NO CENÁRIO MUNDIAL E SUA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A evolução tecnológica das últimas décadas promoveu profundas transformações na forma como a sociedade consome bens e serviços, especialmente no que se refere ao acesso a conteúdos digitais. Nesse contexto, os serviços de streaming consolidaram-se como uma das principais ferramentas de distribuição de conteúdo audiovisual, impactando significativamente o comportamento dos consumidores e substituindo modelos tradicionais de acesso ao entretenimento.

A rápida ascensão desses serviços não apenas alterou a dinâmica do mercado, mas também chamou a atenção das autoridades fiscais em âmbito global, sobretudo em razão do expressivo volume econômico movimentado pelas empresas que atuam nesse setor. Como consequência, intensificaram-se os debates acerca da incidência tributária sobre tais atividades, especialmente diante das dificuldades de enquadramento do streaming nas categorias tradicionais do direito tributário.

No Brasil, a tentativa de implementação de um regime de tributação aplicável aos serviços de streaming insere-se em um cenário marcado por divergências doutrinárias e jurisprudenciais, especialmente no que se refere à definição da natureza jurídica da atividade e à identificação do tributo incidente. Tal contexto contribui para a formação de um ambiente de insegurança jurídica, afetando consumidores, empresas e o próprio Estado.

Diante disso, o presente capítulo tem por objetivo analisar a consolidação dos serviços de streaming no cenário mundial, bem como examinar os principais debates relacionados à sua tributação no ordenamento jurídico brasileiro, com ênfase nas controvérsias existentes e nos desafios decorrentes da inadequação das categorias tributárias tradicionais frente à economia digital.

2.1 Os aspectos históricos dos serviços de streaming a partir da evolução tecnológica

O ponto de partida do que conhecemos hoje como streaming, surgiu a partir da ideia de transmitir eventos ao vivo pela internet. A primeira tentativa ocorreu em 1995, quando a RealNetworks transmitiu um dos primeiros eventos de áudio pela internet: um jogo de beisebol entre o New York Yankees e o Seattle Mariners. No Brasil, o

mesmo marco ocorreu em 1996, quando o cantor Gustavo Gil teve a sua música transmitida ao vivo, em parceria com as empresas Embratel, IBM e Jornal Globo.

Desde a década de 1990, o consumo de conteúdo digital era feito através do *download* e armazenamento de dados em unidades físicas: CDs, DVDs, Pen Drives. No entanto, tal mecanismo permitia a reprodução/comercialização não autorizada do conteúdo - a "pirataria" -, oferecendo riscos à proteção dos direitos autorais dos autores. Tal prática, buscava diminuir os custos para aquisição do produto pelo usuário final, causando um enorme prejuízo aos desenvolvedores da mídia, um significativo desvio de faturamento e, conseqüentemente, perda de arrecadação tributária.

Conforme alude FUNARO (2021, p. 245):

O streaming também garante maior segurança aos detentores dos direitos autorais, pois o consumidor paga antes de ter acesso aos arquivos de áudio e vídeo e, como não existe armazenamento de dados, há menor risco de "pirataria". Conseqüentemente, o conteúdo é disponibilizado por preços mais acessíveis. Os serviços de streaming, em resumo, consistem na cessão temporária do direito de uso de obras audiovisuais (bens móveis incorpóreos) aos assinantes, que podem usar e fruir desse conteúdo dentro dos limites da licença concedida, durante o período da assinatura ou, ainda, durante o período em que o conteúdo estiver disponível. Como a cessão não é definitiva, os direitos de uso ou de exploração das obras audiovisuais permanecem com seus detentores originais (i.e., não há transferência do domínio ou propriedade de tais direitos).

Os primeiros passos do streaming, ampararam-se na necessidade de proteger os direitos autorais do conteúdo digital e facilitar o acesso a esse por parte dos usuários finais, bem como diminuir o custo pelo acesso ao produto. Tal necessidade se baseou na ideia de que o importante era o acesso ao conteúdo e não mais a propriedade sobre ele.

Melo (2018 apud FREITAS, 2023, p. 70), destaca este pensamento através de sua conceituação do streaming:

Streaming (fluxo de mídia) 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, esta tecnologia 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, 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.

A história do streaming converge seu caminho com o sistema P2P, do inglês *peer to peer*, que teve sua expansão no final da década de 1990 e o início dos anos 2000, isto porque ambas as tecnologias foram desenvolvidas para permitir que pessoas compartilhassem conteúdo digital pela internet. O aplicativo mais conhecido pela utilização deste sistema foi o Napster, que acabou sendo inativado diante dos diversos processos judiciais, em função de violação de direitos autorais por compartilhar conteúdo protegido sem a autorização de seus autores.

Concomitantemente, houve a popularização do formato MP3, e com ele, os *MP3 players* ganharam cada vez mais espaço no mercado. No entanto, apesar de facilitar o acesso a diversas músicas, este sistema permitiu também o compartilhamento ilegal deste conteúdo.

Com o advento pelo público aos dispositivos reprodutores de música digital, como *Ipods* e *MP3 Players* e o anseio pelo consumo de conteúdo digital, a indústria fonográfica encontrou uma alternativa a pirataria: a venda direta de música digital.

Em 2003, a Apple lançou a *Itunes Music Store*, que ficou reconhecida como a primeira experiência de *downloads* de músicas, alcançando a marca de setenta milhões de músicas vendidas só no primeiro ano. Entre 2007 e 2008, todas as empresas de telecomunicações do Brasil que ofereciam o serviço de telefonia móvel, já contavam com esse serviço de *download* de músicas.

A partir da ideia de diminuir cada vez mais as reproduções ilegais de mídias digitais, de forma paralela, ao mercado de venda digital de músicas, desenvolviam-se outro modelo de negócios: o streaming. Além da já citada RealNetworks, que lançou em 2005, o *RealAudio 1.0* - uma plataforma de streaming só de áudio -, sendo considerado referência dos primeiros passos dessa tecnologia, outras empresas já estavam trabalhando no mesmo sentido na década de 1990, dentre elas a própria Microsoft.

Em 1996, a RealNetworks lançou a terceira versão do *Real Audio* transmitindo o *single* da cantora Sheryl Crow "*If it Makes You Happy*", inaugurando a era do streaming de boa qualidade. No mesmo ano, a *Microsoft* entrou no mercado, lançando a primeira versão da sua plataforma, conhecida como *Netshow*, tornando-se grande competidora da RealNetworks. Em 1997, a RealNetworks, lança a quarta versão de sua plataforma, estreando o *RealVideo* e em 1999, a tecnologia começa a se tornar definitivamente popular, a partir da transmissão *online* de um desfile de moda da *Victoria's Secret*, atingindo milhares de espectadores.

Dentro dos principais lançamentos da indústria de streaming musical, podemos destacar os principais avanços dentro dos lançamentos de plataformas de streaming (CANASSA, 2020, p.144):

- 2007: Deezer, sendo o primeiro serviço de *streaming* capaz de legalizar os direitos autorais das músicas nele disponibilizadas. Atualmente, está presente em mais de 180 (cento e oitenta) países do mundo e conta com cerca de 14 (quatorze) milhões de usuários ativos, sendo a plataforma mais usada na Europa;
- 2008: Spotify, na Suécia, com a ideia de oferecer um serviço de *streaming* por demanda (“*on demand*”), a partir do oferecimento de duas modalidades: Gratuita, com publicidade entre as faixas; e Paga, com qualidade áudio melhor, sem publicidades; atualmente a plataforma está disponível em mais de 70 (setenta) países, contando com 232 (duzentos e trinta e dois) milhões de usuários ativos;

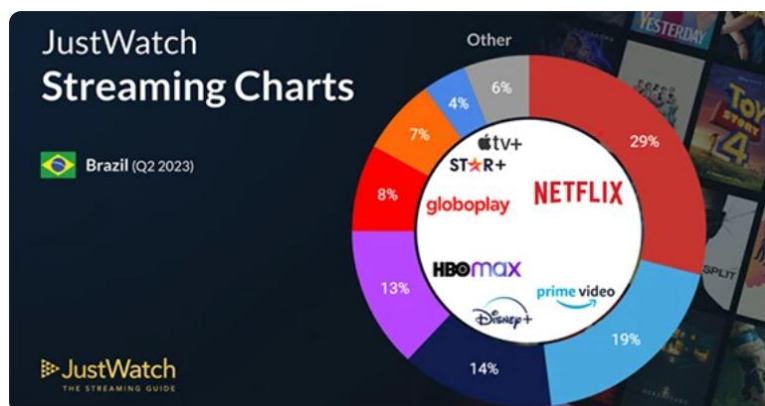
Em meio aos avanços do *streaming* na esfera musical, surge o Youtube, lançado em 2005 e adquirido pelo Google em 2006, oferecendo um conteúdo gratuito, baseado em vídeos, e não apenas em áudio. A plataforma, que unia a distribuição de músicas e vídeos, cresceu de maneira rápida, e proporcionou dois avanços dentro da área: a monetização dos vídeos “upados” para a plataforma e o desenvolvimento de um sistema de proteção de direitos autorais.

Dentro dos principais marcos para a indústria de streaming, nasceu em 1997 a plataforma que revolucionaria o mercado e daria início a uma nova era: a Netflix. Criada com o intuito de oferecer um serviço *online* de locação e venda de DVDs, que eram enviados aos usuários, por correios, em 2007, a empresa lança sua plataforma *online* de streaming, ofertando o consumo de filmes e séries por meio de computadores pessoais dos usuários, necessitando apenas de conexão à Internet.

Atualmente, o serviço está presente em mais de 190 países, disponível em mais de 50 idiomas, ultrapassando a marca de 300 milhões de assinaturas em todo o mundo. No Brasil, a empresa começou a disponibilizar o serviço em 2011 e, atualmente, conta com quase 5 milhões de assinaturas apenas no plano básico da

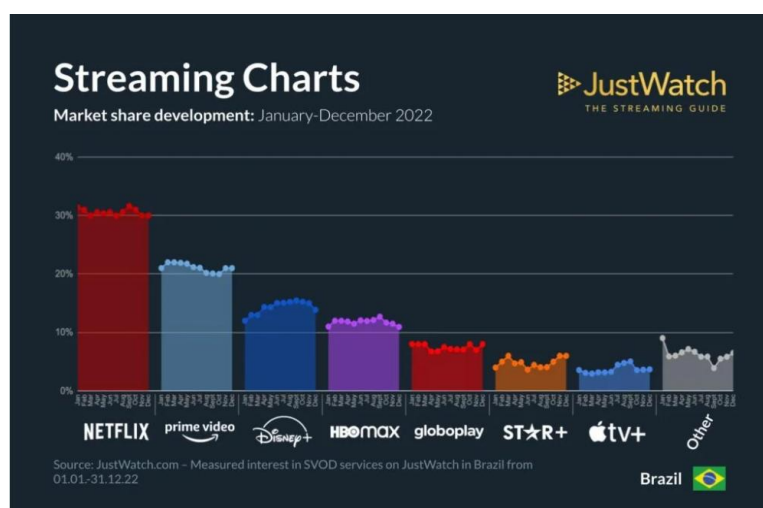
empresa. A partir deste grande sucesso no mercado, outros serviços de streaming surgiram como: Prime Vídeo, Disney+, HBOmax, Globoplay e Apple TV.

Figura I - Estatísticas de aplicativos do JustWatch sobre as plataformas no Mercado Brasileiro



Fonte: JUSTWATCH, 2023.

Figura II - Evolução da participação no mercado das plataformas de Streaming



Fonte: JUSTWATCH, 2023.

Atualmente, o Brasil representa o segundo maior consumidor de serviços de streaming no mundo, ficando atrás apenas dos Estados Unidos. Segundo a Pesquisa Global de Entretenimento e Mídia 2023–2027 da PwC, o país deve atingir R\$ 206,5 bilhões em receitas totais de entretenimento e mídia até 2027, superando proporcionalmente os gastos dos consumidores americanos (FORBES, 2025). O investimento em conteúdo digital de streaming cresceu de R\$ 116 bilhões para R\$ 132 bilhões, pelas plataformas provedoras do serviço, entre 2022 e 2023. Neste contexto, o mercado brasileiro já representa um núcleo promissor para as grandes

empresas de streaming e um nicho importante dentro da economia digital brasileira, ligada às atividades econômicas que são realizadas ou desenvolvidas por meio do uso da tecnologia digital (BOMFIM; OLIVEIRA, 2025, p. 52).

Como já demonstrado, os serviços de streaming já representam um nicho essencial dentro da economia digital. Em 2020, dados indicavam que estes serviços já possuíam mais de 1 bilhão de assinantes no mundo, com aumento de receita de 34% em 2020, devido ao isolamento social decorrente da pandemia de covid-19 (FORBES, 2020). Devido ao vultoso montante financeiro gerado por este nicho, cresce a preocupação em estabelecer um sistema de tributação adequado, capaz de regular a atuação das empresas, de forma a trazer maior segurança aos consumidores, investidores e ao Estado, como figura responsável pela arrecadação dos tributos em âmbito global e nacional.

Em suma, pode-se afirmar com certeza que os serviços de streaming revolucionaram a forma como o ser humano consome conteúdo virtual, ao possibilitar o contato com filmes, músicas, séries, documentários e outras formas de conteúdo digital, através do acesso dinâmico em *smartphones*, *notebooks* e televisões *Smart*.

Ainda há muitos desafios que podem prejudicar a competitividade com as tecnologias tradicionais de entretenimento, como TVs por assinatura, livros físicos e rádios, sendo eles a regulação desatualizada, assimetrias de tratamento jurídico entre os países, estrutura dos contratos e a tributação (ANTUNES; JESUS, 2024, p. 99), tema que será abordado na segunda parte deste capítulo.

2.2 Um debate ainda necessário: o que é serviço de streaming para fins tributários no Brasil?

A adequada compreensão da tributação dos serviços de streaming no Brasil pressupõe, necessariamente, a definição prévia de sua natureza e de suas características essenciais. Isso porque o enquadramento jurídico-tributário dessa atividade depende diretamente da forma como ela é concebida sob o ponto de vista técnico e econômico, especialmente no que se refere à sua eventual classificação como prestação de serviço ou como circulação de mercadoria.

Nesse contexto, antes de adentrar propriamente no debate acerca da natureza jurídica do streaming para fins tributários, torna-se indispensável delimitar o seu conceito, a partir de definições lexicográficas e doutrinárias, a fim de estabelecer uma

base teórica sólida para a análise subsequente. Tal abordagem mostra-se necessária diante das peculiaridades dessa tecnologia, que desafia as categorias tradicionais do direito tributário ao se estruturar sobre a disponibilização de conteúdos digitais sem transferência de propriedade.

A partir dessa delimitação conceitual, será possível examinar de forma mais precisa as controvérsias existentes no ordenamento jurídico brasileiro quanto à incidência tributária sobre os serviços de streaming, especialmente no que se refere à distinção entre obrigações de dar e de fazer, bem como à disputa de competência entre os entes federativos.

Como conceituação lexicográfica, o Cambridge Dictionary define a palavra streaming, que advém da língua inglesa, como a atividade de escutar ou assistir sons, ou vídeos diretamente da internet.

A partir desta definição, podemos trazer um conceito macro, dizendo que os serviços de streaming transmitem conteúdo de áudio e vídeo, através da internet ou *offline*, para seus usuários, por meio de seus canais de acesso (aplicativos ou sites), que não são armazenados no dispositivo de acesso, mas sim na memória do servidor, denominado “*buffer*”¹, para serem apagados após a visualização, sem que os dados fiquem salvos no dispositivo do usuário.

Segundo Matt Jackson (2003, apud CANASSA, 2020, p. 135), as transmissões pela Internet ou *webcasts* podem ser executadas sob demanda (*on demand*), quando o usuário seleciona, a seu critério, um programa já armazenado em um servidor; ou a programação pode ser executada continuamente, seja ao vivo ou no formato de uma transmissão pré-gravada – de maneira similar a uma transmissão de rádio analógica – e o usuário só consegue iniciar o acesso em um momento aleatório da aludida programação.

O próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já definiu o conceito de *streaming*, entendido como a transferência de áudio ou vídeo em tempo real, sem que o usuário conserve uma cópia de arquivo digital em seu computador, destacando que há uma mudança de paradigma, já que há uma atribuição de importância ao acesso e não mais a propriedade do conteúdo:

¹ “*Buffer*”, é uma região de memória física de um computador utilizada para armazenar dados temporariamente tendo como finalidade manter as informações salvas antes de serem efetivamente usadas.

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).

Atualmente no Brasil, há uma disputa entre Estados e Municípios, que discutem quem é o ente responsável pela tributação dos serviços de *streaming*. A falta de uma regulamentação específica e as diversas divergências doutrinárias, junto aos entendimentos exarados pelos Tribunais Superiores, favorecem o crescimento deste conflito em meio a um cenário de incerteza fiscal. Logo, para começarmos a abordar o aspecto tributário, é necessário antes conceituar a natureza jurídica do serviço de *streaming*.

Segundo Antunes e Jesus (2024, p. 95-6):

Nesse cenário, há que se ressaltar que os conceitos não acompanharam referida revolução digital, pois as novas tecnologias e os contratos que as regulam no mundo jurídico estão atrelados aos antigos conceitos já determinados no nosso ordenamento jurídico, criados em um mundo analógico, o que pode ser um entrave para o pleno desenvolvimento econômico dos bens digitais e da respectiva tributação justa e eficiente desses mesmos bens.

Para as autoras, a ausência de conceitos legais atualizados para os fenômenos digitais, como o streaming, gera insegurança na aplicação das regras de incidência tributária, sobretudo no que se refere à identificação do aspecto material gerador. Em linhas gerais, há uma evidente desatualização conceitual entre a realidade econômica e a legislação tributária vigente.

O ponto central da definição do serviço para fins tributários no Brasil reside essencialmente na definição da natureza jurídica do streaming como serviço ou como mercadoria, atrelado a natureza jurídica das obrigações do contrato.

As operações com tecnologia streaming envolvem obrigações mistas, onde há tanto “obrigações de dar” como “obrigações de fazer”, reunidas dentro do mesmo negócio jurídico. A contratação do serviço de streaming consiste na disponibilização de conteúdo mediante cessão, de forma que o usuário terá acesso ao conteúdo por meio de um contrato de licenciamento de direito de uso (temporário). Cabe destacar

que o direito de uso e exploração da obra audiovisual permanece com os detentores originais das obras e de maneira alguma há transferência definitiva ao usuário (ANTUNES; JESUS, 2024, p. 103).

A “obrigação de dar” está associada à circulação de uma mercadoria ou comunicação, enquanto a “obrigação de fazer” está associada à prestação de um serviço. A primeira enseja a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, enquanto a segunda leva a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal. As divergências sobre a incidência de determinado tributo residem no fato de que o streaming carrega características de fatos geradores que podem levar tanto a incidência do ICMS quanto a incidência do ISS, dependendo do entendimento jurídico atribuído ao serviço.

Aqui cabe uma diferenciação entre os dois tributos:

- O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003, com alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016. Sua incidência recai sobre a prestação de serviços constantes em lista anexa à legislação complementar, a qual possui caráter taxativo, conforme entendimento consolidado na jurisprudência dos tribunais superiores, o que, em regra, afasta a incidência do ICMS sobre as atividades nela previstas. Ademais, o ISS incide também sobre serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente por meio de autorização, permissão ou concessão, hipótese em que há o pagamento de tarifa, preço público ou pedágio pelo usuário final, evidenciando a natureza remunerada da atividade prestacional.
- O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Sua incidência recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações e prestações se iniciem no exterior. Trata-se de tributo que incide sobre

manifestações típicas da atividade econômica relacionadas à circulação de bens e à prestação de determinados serviços expressamente previstos no texto constitucional, assumindo papel central na tributação do consumo no âmbito estadual.

No Brasil, em 29 de dezembro de 2016 foi publicada a Lei Complementar (LC) 157/2016, que alterou a LC 116/2003, para incluir o streaming na lista de serviços anexa, no item 1.09, como atividade incidente de ISS.

Ao mesmo tempo, houve a alteração do Convênio ICMS 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), possibilitando aos Estados a aplicação do ICMS sobre os serviços de streaming.

Enquanto os Estados buscavam arrecadação, os Municípios, ao incluírem o serviço na lista, estavam amparados pela parte majoritária da doutrina junto ao entendimento pacificado do STF e STJ, sobretudo que ele é prestação de serviço, envolvendo uma obrigação de fazer, e não comunicação.

Veja-se o que dispõe o item 1.09 da LC 157/2016:

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).

Conforme disposto, o item afasta a incidência sobre a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, como no caso das TVs por assinatura, regulado pela Lei 12.485/2011 e hipótese de incidência do ICMS.

Funaro e Andrade (2021) conceituam o streaming como cessão temporária do direito de uso de obras audiovisuais, sem transferência definitiva de propriedade, em que o usuário paga para ter acesso ao conteúdo durante determinado período, sem que haja disponibilização integral ou *download* do arquivo. Dessa forma, os autores concluem que o streaming não configura uma operação de comunicação, mas sim uma prestação de serviço, pois o usuário não se torna proprietário do conteúdo, limitando-se a usufruí-lo temporariamente dentro das condições contratuais estabelecidas.

Cabe trazer à análise o julgamento do Superior Tribunal Federal (STF) sobre o Recurso Extraordinário n.º 176.626 (1998), sendo até hoje referência para a tributação

de *softwares*. O julgamento analisou a validade ou não da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos envolvendo *softwares*, a partir da diferenciação entre *software* de prateleira e *software* personalizado:

Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (BRASIL, 1998, p. 305).

Ao tentar definir o tributo aplicável aos programas de computadores (*softwares*), o julgado buscou diferenciar os chamados *softwares* de prateleira e dos *softwares* personalizados. No entendimento do tribunal, os primeiros eram aqueles colocados à venda, de forma física, disponibilizados a um público vasto, em lojas e pontos comerciais. Já os segundos, referiam-se a bens incorpóreos, intangíveis e de criação intelectual, feitos para atender a uma demanda específica de um ou poucos usuários.

Em 2021, o STF finalizou o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADI) 1.945 e 5.659 que discutiam as operações de licenciamento de *softwares* realizadas por transferência eletrônica de dados, na análise da incidência do ICMS, sobre as respectivas operações.

No julgado da ADI 5.659, o Ministro Dias Toffoli afirmou que a discussão acerca da diferenciação dos tipos de *softwares* não seria mais suficiente para a definição do tributo adequado, uma vez que os diversos avanços tecnológicos tornaram superadas estas teses, assim como a distinção entre "obrigações de dar" e "obrigações de fazer" também já não era suficiente (sozinha), para resolver conflitos envolvendo ISS e ICMS.

O Ministro concluiu que tanto nas operações de *software* de prateleira como nas operações de *software* personalizado, há licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, constituindo hipótese de incidência do ISS, considerando que a LC 116/2003, passou a prever tal categoria como passível de tributação por tal imposto, superando a tese tradicional do STF firmada quando do RE n.º 176.626 (1998).

O Relator também destacou que para ocorrer a incidência do ICMS, deve existir transferência de propriedade do bem, fato que não ocorre nas operações de cessão de licença ou direito de uso de *software*.

Bomfim e Oliveira (2024, p. 59) esclarecem que o julgado da ADI n.º 5.659 possui grande relevância por dois motivos:

Em primeiro lugar, porque evidenciou o posicionamento do STF com relação ao tributo que deveria incidir sobre operações envolvendo softwares, superando-se o entendimento manifestado em hipótese anterior, que diferenciava, para efeitos tributários, os “softwares de prateleira” e os “softwares customizados”. Em segundo lugar, porque a matéria discutida nessa ADI tem muitos pontos de conexão com as operações envolvendo streaming, tendo sido firmadas diversas premissas que podem ser transportadas para esse tipo de negócio jurídico (streaming).

Este julgamento contribui para a discussão entre a aplicação do ICMS ou ISS sobre os serviços de streaming, uma vez que tal serviço, como anteriormente explicado, não se configura como um bem passível de transferência, ocorrendo apenas uma cessão de direito de uso do seu serviço de forma temporária pelo usuário, não incidindo, dessa forma, o ICMS sobre o serviço.

Porém, com a edição do Convênio ICMS 106/2017, que possibilitou a incidência do ICMS sobre os serviços de streaming, surgiu a controvérsia sobre qual imposto seria aplicável ao caso.

Os Estados defendem a incidência do ICMS, a partir da conclusão de que há a circulação de uma mercadoria no mercado, através da transmissão de dados que configura um serviço de comunicação, admitindo a incidência do respectivo tributo, sendo irrelevante o fato de o bem ser incorpóreo.

A edição do referido convênio, estabeleceu a cobrança do tributo sobre as operações com bens e mercadoria digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, o que possibilitou a tributação dos serviços de streaming.

Tal previsão está presente na cláusula quarta do referido convênio:

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 (BRASIL, 2017).

Neste sentido, pode-se argumentar que a LC 157/2016 extrapolou os limites constitucionais da matéria, por atribuir aos municípios competência para instituir o ISS sobre atividade que não configura serviço, estando abrangida por matéria de competência dos Estados para cobrança do ICMS, tratando-se de serviço de telecomunicação ou de operação de circulação de mercadorias.

No entanto, para Funaro e Andrade (2021, p. 250), para que haja serviço de comunicação sujeito ao ICMS, é necessária a execução de uma atividade em favor de terceiro que possibilite a instauração de uma relação comunicativa entre, pelos menos, dois interessados. Tal atividade pode ser “feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (Lei Complementar n. 87/1996, art. 12, VII). O essencial é que o meio utilizado tenha por fim viabilizar a troca de mensagens ou informações entre emissor e receptor.

Os autores entendem que não há prestação de serviço de comunicação no *streaming*, pois se trata de uma atividade que não objetiva a troca de mensagens entre terceiros, mas sim agregar outros fatores ao serviço de telecomunicação que lhe dá suporte.

A doutrina já está praticamente pacificada nesse sentido, pois o fato gerador do ICMS pressupõe a circulação jurídica de mercadoria, e não a mera circulação física, devendo ocorrer necessariamente a mudança de titularidade do patrimônio.

A jurisprudência do STF confirma essa assertiva, tendo afastado a cobrança do ICMS sobre o arrendamento mercantil internacional, por inexistência de circulação econômica da mercadoria importada (RE n.º 229.899/SP). Da mesma forma, o STJ concluiu que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), pois não há transferência de titularidade.

Já foi estabelecido o entendimento pelo STF sobre a irrelevância de a mercadoria ser um bem corpóreo para possibilitar a incidência do ICMS, podendo também incidir sobre bens incorpóreos, neste caso, através da transferência de dados. Ainda assim, a adequação acerca do tributo adequado reside no fato de não haver transferência de titularidade sobre o patrimônio. Dessa forma, o ICMS não encontra respaldo técnico nem na legislação infraconstitucional, nem na jurisprudência dominante.

Desta forma, percebe-se que há um movimento de consolidação do entendimento de que o streaming é serviço, e não comunicação. Todavia, persiste a necessidade de uma regulamentação específica, uma vez que a legislação atual foi adaptada por meio de acréscimos pontuais na lista de serviços, sem uma disciplina sistemática das operações digitais.

Assim, verifica-se que a definição jurídica do streaming para fins tributários ainda é objeto de debate, mas a doutrina majoritária e as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal apontam para a consolidação de sua natureza de prestação de serviço, sujeita ao ISS. Esse entendimento não apenas preserva a coerência do sistema tributário, mas também garante maior previsibilidade e estabilidade às relações jurídicas no ambiente digital. Contudo, o tema permanece em evolução, e a consolidação definitiva dependerá da modernização legislativa e da plena integração do direito tributário à economia digital emergente.

2.3 A insuficiência do modelo tributário tradicional diante dos serviços de streaming

Conforme demonstrado no subtópico anterior, a tributação dos serviços de streaming no Brasil passou por relevante processo de construção normativa, doutrinária e jurisprudencial, especialmente em razão da tentativa de enquadramento dessas operações no campo de incidência do ISS ou do ICMS. Embora se observe uma tendência majoritária no sentido de reconhecer a natureza de prestação de serviço dessas atividades, sobretudo em razão da ausência de transferência definitiva de propriedade e da disponibilização temporária de conteúdo digital, tal conclusão não foi suficiente para eliminar todos os problemas decorrentes de sua tributação.

Piscitelli observa que o ISS não se caracteriza como tributo sobre valor agregado e sequer se aproxima dessa lógica, além de adotar, nas operações internas, tributação na origem, o que desvaloriza o mercado consumidor e pode concentrar receitas em poucos municípios. A autora destaca, ainda, que a ausência de cadastro próprio para recolhimento e de normas claras sobre responsabilidade tributária pode gerar complexidades relevantes nas importações, especialmente diante da multiplicidade de municípios com competência legislativa própria. Nesse contexto, conclui que a inadequação prática do ISS alcança tanto as licenças de uso de *software*

quanto os serviços de streaming e as atividades de computação em nuvem, sendo a conclusão aplicável à economia digital como um todo (PISCITELLI, 2019, p. 537-538).

Assim, a insuficiência do modelo anterior não decorre apenas da existência de conflitos de competência entre Estados e Municípios, mas da própria inadequação dos instrumentos tradicionais de tributação do consumo diante das operações digitais, marcadas pela intangibilidade, pela prestação remota e pela possibilidade de consumo transnacional. A questão central, portanto, não se limita à identificação do tributo incidente, mas revela uma dificuldade estrutural mais ampla: a tentativa de enquadrar fenômenos digitais em categorias concebidas para uma economia predominantemente física, territorializada e baseada na circulação de bens corpóreos. Nesse sentido, Correia Neto, Rodrigues Afonso e Fucks destacam:

No quadro atual, mercadorias perdem espaço para bens intangíveis, ao mesmo tempo em que se tornam cada vez mais amplos e imprecisos os limites da definição do conceito de serviços para fins tributários. Crescem os indícios de falência da matriz tributária tradicional e vigente. Tanto o imposto sobre valor agregado quanto o imposto seletivo tendem a incidir proporcionalmente mais sobre bases que já perdem espaço para economia digital – como é o caso das comunicações e dos combustíveis -, e nesse sentido, estão fadados a perder parte da importância que hoje detêm (CORREIA NETO; RODRIGUES AFONSO; FUCKS, 2019, p. 156).

A partir dessa constatação, percebe-se que a tributação dos serviços de streaming não representa uma controvérsia isolada, mas sintoma de um problema mais amplo do sistema tributário, cuja estrutura foi concebida para uma economia baseada em bens físicos, circulação territorializada e categorias jurídicas mais estáveis.

Nesse sentido, ainda que a inclusão do item 1.09 na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 tenha representado um avanço normativo ao prever a incidência do ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos digitais pela internet, tal solução ocorreu de forma pontual, sem estabelecer uma disciplina sistemática para a tributação da economia digital. A legislação, portanto, buscou adaptar categorias já existentes a uma realidade econômica nova, marcada pela desmaterialização, pela instantaneidade e pela prestação remota de serviços.

Essa insuficiência normativa contribuiu para a manutenção de um ambiente de insegurança jurídica, não apenas pela disputa federativa entre Estados e Municípios, mas também pela dificuldade de aplicação dos critérios tradicionais de territorialidade, materialidade e competência tributária. Em operações digitais, o consumo pode

ocorrer em local diverso daquele em que se encontra a sede da empresa, o servidor, a plataforma ou o meio de pagamento, o que torna mais complexa a identificação do ente competente e do local de ocorrência do fato tributável. Essa dificuldade é acentuada pela insuficiência da utilização exclusiva do critério geográfico ou da exigência de presença física, especialmente diante de serviços digitais realizados por meio de servidores virtuais (HINNEKENS, 1998 apud DIAS JUNIOR, 2019, p. 18).

Assim, pode-se afirmar que o modelo tributário aplicável aos serviços de streaming, antes da reforma tributária, encontrava-se apenas parcialmente estabilizado. De um lado, havia um movimento relevante de consolidação da incidência do ISS, apoiado em alterações legislativas, em parcela expressiva da doutrina e em premissas jurisprudenciais relativas à ausência de transferência de titularidade. De outro, persistiam problemas sistêmicos decorrentes da fragmentação da tributação do consumo e da ausência de um modelo uniforme para operações digitais.

Dessa forma, a análise do modelo anterior deve ser realizada com cautela. Embora houvesse, naquele regime, uma tendência de enquadramento dos serviços de streaming no campo do ISS, essa solução não se mostrava plenamente segura, abrangente e adequada à complexidade da economia digital. A dificuldade residia menos na ausência absoluta de tratamento jurídico e mais na insuficiência do modelo tributário então vigente para lidar com atividades baseadas em acesso, intangibilidade, escala global e consumo remoto.

É nesse cenário que ganha relevância a análise da economia digital e de seus impactos sobre o direito tributário. A tributação do streaming não pode ser compreendida de forma isolada, pois representa apenas uma das manifestações de um fenômeno econômico mais amplo, marcado pela desmaterialização das relações comerciais e pela superação das fronteiras físicas tradicionais. Por essa razão, antes de examinar os efeitos da reforma tributária, torna-se necessário compreender de modo mais aprofundado o ambiente econômico no qual esses serviços estão inseridos.

Portanto, conclui-se que o sistema anterior ofereceu respostas importantes, mas insuficientes, para a tributação dos serviços de streaming. A tendência de sujeição ao ISS reduziu parte da controvérsia, mas não solucionou integralmente os desafios relacionados à territorialidade, à competência tributária e à adequação das categorias jurídicas tradicionais às operações digitais. Essa constatação justifica a

continuidade da análise no capítulo seguinte, dedicado ao estudo da economia digital e aos desafios de enquadramento tributário dos serviços de streaming nesse novo contexto.

3 OS SERVIÇOS DE STREAMING NA ECONOMIA DIGITAL

A análise da tributação dos serviços de streaming, conforme desenvolvido no capítulo anterior, evidencia que as dificuldades de enquadramento jurídico dessa atividade não decorrem apenas de sua natureza específica, mas estão inseridas em um contexto mais amplo de transformação das relações econômicas contemporâneas. Nesse sentido, a compreensão adequada do fenômeno exige a análise do ambiente em que tais serviços se desenvolvem, qual seja, a economia digital.

A economia digital caracteriza-se pela utilização intensiva de tecnologias da informação e comunicação, promovendo a desmaterialização dos bens, a ampliação do acesso a serviços digitais e a possibilidade de realização de atividades econômicas em escala global, muitas vezes dissociadas de uma presença física no local de consumo. Tais características desafiam os critérios tradicionais do direito tributário, especialmente aqueles relacionados à territorialidade, à materialidade e à distinção entre bens e serviços.

Nesse contexto, os serviços de streaming assumem papel relevante como uma das principais manifestações da economia digital, evidenciando as limitações das categorias jurídicas clássicas na tentativa de enquadramento de atividades baseadas em ativos intangíveis e modelos de acesso. A complexidade dessas operações reforça a necessidade de uma abordagem que ultrapasse a análise isolada da atividade, inserindo-a no cenário mais amplo das transformações econômicas e tecnológicas.

Diante disso, o presente capítulo tem por objetivo examinar o conceito de serviços de streaming no âmbito da economia digital, analisando suas principais características, bem como os reflexos dessas transformações no cenário tributário, com ênfase nos desafios de enquadramento dessas atividades no sistema tributário brasileiro.

3.1 Negócios e economia digital: reflexos no cenário tributário

A evolução tecnológica observada nas últimas décadas promoveu profundas transformações nas relações econômicas, culminando no surgimento da denominada economia digital. Esse novo modelo econômico se baseia na utilização intensiva de tecnologias da informação e comunicação, permitindo a realização de atividades

econômicas sem a necessidade de um meio físico para sua comercialização e possibilitando transações em âmbito global.

Conforme Garcia e Rujanoski (2022, p. 81):

Em linhas gerais, a economia digital compreende as atividades comerciais realizadas mediante a utilização de tecnologias de computação digital, abrangendo desta maneira os bens e serviços produzidos e comercializados no ambiente virtual.

Antes de aprofundar a análise do conceito de economia digital propriamente dito, é necessário abordar a concepção de comércio eletrônico, consideradas dentro desse, as transações que envolvam venda, compra ou troca de bens e serviços, através de qualquer meio eletrônico, sem a necessidade da presença física das partes envolvidas no negócio (GARCIA; RUJANOSKI, 2022).

De acordo com o art. 1º da Lei Modelo para o Comércio Eletrônico da Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional (UNCITRAL), comércio eletrônico pode ser definido como:

Article 1. Sphere of application: This Law applies to any **kind of information in the form of a data message used in the context of commercial activities (grifo meu)**.

De acordo com o mesmo documento, por “comercial”, deve-se considerar:

[...] a **wide interpretation** so as to cover matters arising from all relationships of a commercial nature, whether contractual or not. Relationships of a commercial nature include, but are not limited to, the following transactions: **any trade transaction for the supply or exchange of goods or services**; distribution agreement; commercial representation or agency; factoring; leasing; construction of works; consulting; engineering; licensing; investment; financing; banking; insurance; exploitation agreement or concession; joint venture and other forms of industrial or business cooperation; carriage of goods or passengers by air, sea, rail or road **(grifo meu)**.

Logo, a partir do entendimento firmado pela Comissão, o termo “comércio eletrônico”, compreende toda a atividade, realizada por meio de troca de mensagens de dados, em um contexto comercial, devendo o termo “comercial” ser entendido de forma ampla, abrangendo todas as relações de natureza comercial, contratuais ou não, inclusive o fornecimento ou troca de produtos ou serviços.

O Comércio Eletrônico divide-se em duas espécies: direto e indireto. Os autores Garcia e Rujanoski (2022, p. 78 e 79), assim as definem:

O **comércio indireto** refere-se a uma compra através de sítios eletrônicos de lojas disponibilizadas na Internet em que o bem adquirido é enviado ao comprador, sem que o consumidor se desloque fisicamente ao estabelecimento vendedor. Nesse caso essa modalidade de comércio eletrônico se assemelha a uma aquisição de um consumidor numa loja física. Já o **comércio eletrônico direto ou on-line** refere-se à aquisição de bens comprados e transmitidos pela Internet, através de downloads. Nesse ambiente de comercialização, o comércio eletrônico indireto comercializa bens corpóreos ou tangíveis e o direto, bens incorpóreos, como software, música, livros, que passam a ser adquiridos sem qualquer suporte físico e disponibilizados através de transmissão de dados (**grifo meu**).

Ainda, podemos trazer o tripé das relações comerciais do comércio eletrônico, que organiza a cadeia econômica digital, entre administração pública, empresa e consumidor: a) entre empresas e administrações públicas (B2A - *business to administrations*); b) entre empresas (B2B - *business to business*); c) entre empresas e consumidores (B2C - *business to consumers*). Essa distinção é relevante para a definição do local de tributação e para a adoção de mecanismos que evitem distorções econômicas e conflitos de competência entre diferentes jurisdições.

Nesta seara, é importante destacar o pensamento de Peter Ferdinand Drucker, considerado pai da administração moderna, em sua comparação do comércio eletrônico com o que representou a ferrovia na Revolução Industrial:

O comércio eletrônico é para a revolução da informação o que a ferrovia foi para a Revolução Industrial — um avanço totalmente novo, totalmente sem precedentes, totalmente inesperado. Fazendo uma analogia com a ferrovia de 170 anos atrás, o comércio eletrônico está criando uma explosão, mudando rapidamente a economia, a sociedade e a política (DRUCKER, 2001, p. 92).

Voltando para as espécies do comércio eletrônico, destaca-se que o foco do presente artigo é o comércio direto ou on-line, pois é sobre essa espécie que recai a preocupação maior para o Direito Tributário. É justamente essa espécie que origina o conceito da economia digital.

Este modelo de economia apresenta como principal característica a predominância de bens intangíveis, serviços digitais e modelos de acesso, o que evidencia uma ruptura significativa com os paradigmas clássicos da organização econômica, ao mesmo tempo em que revela uma mudança nítida no perfil dos consumidores e amplia significativamente as oportunidades de negócios.

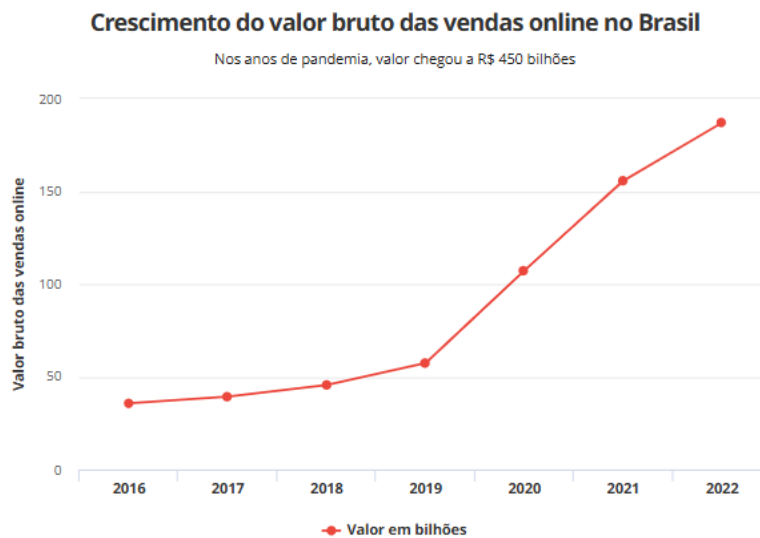
Essa transformação também foi identificada em âmbito internacional pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente no Plano de Ação contra a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros, conhecido como Projeto BEPS — *Base Erosion and Profit Shifting*. No referido estudo, a OCDE reconheceu o despreparo dos sistemas tributários tradicionais para enfrentar os desafios decorrentes da economia digital, especialmente diante da possibilidade de empresas não residentes venderem bens ou prestarem serviços em jurisdições nas quais não possuem presença física, da dificuldade de atribuição de valor aos dados, da complexidade na identificação do local em que as atividades econômicas são exercidas e o valor é criado para fins fiscais, bem como dos riscos de bitributação ou de ausência de tributação adequada em razão da falta de nexo suficiente com o país de mercado (ARANHA, 2025, p. 101).

A preocupação existente para a incidência tributária reside exatamente no fenômeno da desmaterialização do material comercializado, assim como dos estabelecimentos que o comercializam. Se anteriormente o acesso a conteúdos como livros, filmes e músicas dependia de estabelecimentos físicos, atualmente é possível acessá-los instantaneamente por meio de dispositivos digitais.

Como destaca Dias Júnior (2019, p.14):

As várias formas de atividade econômica proporcionadas pela economia digital desenvolveram-se com uma rapidez inimaginável nos últimos anos. A explosão da economia de compartilhamento, o surgimento de inúmeras aplicações de software e as transações com criptomoedas são alguns dos exemplos de uma alteração substancial na economia mundial por conta do desenvolvimento tecnológico.

Este modelo se tornou essencial para os empresários durante a pandemia da Covid-19 em 2020, tornando-se uma saída à paralisação global e a permanência das pessoas dentro de casa, incrementando o faturamento e consequentemente o nível de rentabilidade das empresas.



Fonte: MDIC, 2023

Segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio e Serviços- MDIC (2023), o comércio eletrônico e as vendas online movimentaram R\$ 450 bilhões em operações de compra e venda entre 2019 e 2022, o que representa mais que o dobro movimentado entre 2016 e 2019, tendo o período registrado o montante de R\$178,06 bilhões.

De acordo com estudo recente publicado pela revista Visual Capitalist, as cinco maiores empresas de tecnologia do mundo, Amazon, Apple, Alphabet (Google), Microsoft e Meta (Facebook) tiveram juntas em 2021 receita de \$1,4 trilhões de dólares, valor equiparável ao PIB brasileiro, e superior ao PIB de Espanha e México.

Para explicar o vultuoso crescimento econômico propiciado pelo comércio eletrônico, deve-se observar as características que acompanham o modelo:

a economia digital é caracterizada precipuamente pela mobilidade geográfica: a) de seus fatores de produção, especialmente intangíveis, que muitas vezes são essenciais para a criação de valor; b) de suas funções de negócios; e c) de seus produtos ou de seus usuários.

Uma das principais características da economia digital reside na dissociação entre a atividade econômica e a presença física em determinado território. As empresas passam a operar em múltiplos lugares sem a necessidade de estabelecimento físico, o que gera um entrave aos critérios tradicionais de territorialidade utilizados pelo direito tributário. Nesse cenário, torna-se cada vez mais

difícil identificar o local da ocorrência do fato gerador, bem como o ente federativo competente para a tributação da atividade econômica.

Ademais, como já foi demonstrado anteriormente, o Brasil não possui um único imposto que contempla a tributação indireta de bens e serviços, sendo exemplo de impostos o ICMS e o ISSQN. A competência para criar tributos sobre o consumo está dividida entre os três entes da Federação, de acordo com o art. 145 da Constituição Federal da 1988, cada qual nas suas atribuições legais específicas. Lembrando-se que o ICMS é de competência estadual e o ISSQN é de competência municipal.

Outrossim, é necessário trazer novamente o conceito de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), modelo que já é utilizado em mais de 170 países ao redor do mundo, para tributar o consumo e que incide apenas sobre o “valor adicionado” em cada etapa da cadeia de produção e comercialização, evitando a “bitributação” (FREITAS, 2025). Basicamente, o IVA permite que o tributo seja pago apenas sobre o acréscimo dado ao bem ou serviço durante cada etapa da cadeia econômica, desde a matéria-prima até chegar ao consumidor final, evitando que o valor total seja cobrado diversas vezes. É a partir desta modalidade que a nova Reforma Tributária está sendo desenvolvida, a partir da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que gradativamente substituirá o ISS e o ICMS, até 2033.

Até a adoção integral do IBS no Brasil, a dificuldade de vincular a atividade econômica a um território específico constitui um dos principais desafios da tributação na economia digital no país, uma vez que a existência de dois impostos (ISS e ICMS) com finalidades divergentes, gera o surgimento de entraves na definição dos bens e serviços digitais, gerando conflito entre Estados e Municípios. Partimos da premissa que os sistemas tributários foram concebidos com base na ideia de que a atividade econômica estaria necessariamente associada a um espaço físico delimitado. Essa desvinculação entre atividade econômica e território compromete a eficácia dos critérios clássicos de conexão utilizados para fins de tributação (DIAS JÚNIOR, 2019).

A definição de qual tributo incidirá sobre determinado bem ou serviço e de quem será o competente para aplicá-lo vai de encontro ao critério da territorialidade. Os países ao redor do mundo adotam diferentes formas de conceituação e consequente aplicação deste critério. Na acepção mais tradicional do chamado princípio da territorialidade, as leis tributárias só seriam aplicáveis aos fatos ocorridos no território do respectivo Estado, independentemente de outros fatores, como nacionalidade,

domicílio ou residência do sujeito passivo (XAVIER, 2015 apud DIAS JÚNIOR, 2019, p. 15).

Dentro da acepção de territorialidade, temos a divisão de dois sentidos:

é possível compreender a territorialidade em sentido pessoal ou em sentido real. No primeiro caso, a legislação de um Estado adota como elementos de conexão relevantes com o seu território aspectos subjetivos (desde que diversos da nacionalidade, que estaria fora da territorialidade), tais como sede, residência ou domicílio do contribuinte (nesse caso, portanto, a territorialidade poderia depender do domicílio ou residência). Já na territorialidade em sentido real, os elementos relevantes de conexão com o território do Estado teriam aspectos objetivos, como, por exemplo, o local da situação de bens, o local de exercício de uma atividade, o local da fonte de produção ou a fonte de pagamento (DIAS JÚNIOR, 2019, p. 15).

De acordo com Dias Júnior (2019), o entendimento majoritário é o de que a territorialidade se resume aos aspectos objetivos, possuindo uma relação próxima ao princípio da fonte, que estaria associado ao local de origem do pagamento. Dentre os critérios para se estabelecer a renda auferida de um determinado território de um Estado soberano estão a existência de um estabelecimento permanente e a fonte de pagamento (DIAS JÚNIOR, 2019, p. 16). O estabelecimento permanente é o nexo econômico necessário para a tributação no país da fonte (PRZEPIORKA, 2017 apud DIAS JÚNIOR, 2019, p. 17).

O estabelecimento permanente exclui as atividades meramente preparatórias ou auxiliares - armazéns ou depósitos utilizados para estoque de mercadorias -, sendo representado por uma filial, um local de administração ou um escritório. No entanto, como definir o que seria um estabelecimento permanente dentro da economia digital?

Diante desse cenário, a OCDE passou a desenvolver diretrizes voltadas à tributação da economia digital, especialmente no âmbito do projeto BEPS, com o objetivo de reduzir distorções tributárias e promover maior eficiência e neutralidade nos sistemas fiscais.

No Plano de Ação 1 do Projeto BEPS, a OCDE sugere um tributo chamado *equalisation levy*, que seria aplicado nos casos de uma presença econômica significativa do empresário ou empresa, isto é, não seria mais necessária sua presença física:

A presença não física pode ser, de modo mais específico, uma presença digital, pela qual uma empresa não residente interage com consumidores de determinado território por meio da Internet ou ainda por meio de ferramentas automatizadas (OECD, 2018 apud DIAS JÚNIOR, 2019, p. 18).

A presença digital significativa já foi incorporada pela legislação de alguns Estados, podendo ser caracterizada de diversas formas e decorre da combinação de vários fatos, dentre os quais:

a) número de contratos firmados com clientes no país; b) significativo número de usuários/clientes daquele serviço no país; c) propaganda direcionada para clientes do país; d) website desenvolvido no idioma do país; e) descontos direcionados para pessoas do país; f) adoção de moeda e meios de pagamentos locais; e g) receita relevante obtida a partir do mercado local (GARCIA E RUJANOSKI, 2022, p. 88).

Em síntese, conclui-se que a presença econômica significativa de uma empresa ou empresário consiste no volume de atividades e interações que esse possui com consumidores dos seus produtos e serviços em determinado território, gerando, assim, uma obrigação tributária perante o Estado em cujo território se localizam os consumidores.

Segundo as orientações da OCDE, a tributação sobre bens e serviços digitais deve observar as características dos impostos sobre valor agregado (IVA), estruturando-se como um tributo incidente sobre o consumo final, de forma a garantir a neutralidade fiscal e evitar a cumulatividade ao longo da cadeia produtiva.

Além disso, a OCDE estabelece princípios fundamentais para a tributação da economia digital, dentre os quais se destacam:

a) neutralidade: a tributação deve seguir a neutralidade e a equidade entre as formas de comércio eletrônico e as convencionais. As decisões comerciais devem basear-se em considerações econômica, e não somente tributárias; **b) eficiência:** os custos das obrigações fiscais para o contribuinte, assim como os gastos administrativos para as autoridades tributárias, devem ser minimizados tanto quanto seja possível; **c) segurança e simplicidade:** as normas tributárias devem ser claras e simples, permitindo ao contribuinte antecipar-se às consequências fiscais, sabendo quando, como e onde deve cumprir suas obrigações tributárias; **d) efetividade e justiça:** a tributação deve produzir uma arrecadação justa, buscando reduzir a evasão fiscal; **e) flexibilidade:** os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, mantendo-se atualizados aos avanços comerciais e tecnológicos (**grifo meu**).

A partir desses princípios, a organização sugere a aplicação do critério do destino, segundo o qual a tributação deve ocorrer no local onde se dá o consumo do bem ou serviço, e não no local da produção ou da sede do prestador.

Todavia, o sistema tributário brasileiro apresenta limitações estruturais que dificultam a adoção integral dessas diretrizes. Diferentemente da maioria dos países, o Brasil ainda não possui um imposto único sobre o consumo nos moldes do IVA, havendo a fragmentação da tributação entre diferentes entes federativos, especialmente por meio do ICMS e do ISS.

Essa fragmentação, associada à rigidez das categorias jurídicas tradicionais, torna o sistema tributário brasileiro pouco adaptável às novas realidades econômicas, intensificando conflitos de competência e gerando insegurança jurídica. A tradicional divisão entre mercadorias e serviços não se sustenta plenamente no contexto da economia digital, contribuindo para a inadequação do sistema tributário frente às novas formas de geração de riqueza.

Dessa forma, verifica-se que a economia digital não apenas transforma a dinâmica econômica, mas também impõe a necessidade de reinterpretação das normas tributárias existentes e, em muitos casos, a reformulação estrutural do próprio sistema tributário, a fim de garantir maior eficiência, neutralidade e segurança jurídica.

3.2 Os serviços de streaming como manifestação da economia digital

Os serviços de streaming devem ser compreendidos não apenas como uma forma de disponibilização de conteúdo digital, mas como uma das principais manifestações da economia digital contemporânea. Nesse sentido, mais do que definir tecnicamente o streaming, torna-se necessário analisá-lo sob a ótica dos modelos de negócios digitais e das transformações estruturais que caracterizam esse novo ambiente econômico.

Conforme já abordado no capítulo anterior, o streaming consiste na disponibilização de conteúdo audiovisual mediante cessão temporária do direito de uso, sem transferência de propriedade (FUNARO, 2021). No entanto, sua relevância no contexto da economia digital decorre da forma como esse modelo se insere em uma lógica econômica baseada em ativos intangíveis, plataformas digitais e prestação de serviços em escala global.

Nesse contexto, observa-se que os serviços de streaming incorporam características essenciais da economia digital, como a desmaterialização dos bens, a substituição da lógica de propriedade pela lógica de acesso e a possibilidade de prestação de serviços sem a necessidade de presença física no local do consumo.

Não obstante o serviço constituir o foco do presente artigo, o streaming representa um dos principais desafios que a atual legislação tributária brasileira, quiçá mundial, encontra para envidar em formalizar um sistema tributário eficiente, neutro, justo e seguro.

A desmaterialização dos bens constitui elemento central para a compreensão do streaming, uma vez que o conteúdo disponibilizado deixa de possuir suporte físico, passando a existir exclusivamente em formato digital. Tal característica representa uma ruptura com os modelos tradicionais de circulação de mercadorias, dificultando o enquadramento da atividade nas categorias jurídicas clássicas do direito tributário.

Além disso, o streaming está diretamente associado à lógica do acesso, na qual o consumidor não adquire o conteúdo, mas apenas o usufrui temporariamente mediante pagamento, geralmente por meio de assinaturas. Esse modelo evidencia uma transformação no comportamento do consumidor, que passa a valorizar a disponibilidade imediata e contínua do conteúdo em detrimento da sua posse.

Outro aspecto relevante refere-se à atuação global das plataformas de streaming, que operam em múltiplas jurisdições sem a necessidade de estabelecimento físico, prestando serviços a consumidores localizados em diferentes países. Tal característica reforça a dificuldade de aplicação dos critérios tradicionais de territorialidade, uma vez que a atividade econômica não se encontra vinculada a um espaço físico específico.

Nesse sentido, a economia digital desafia os critérios tradicionais de conexão tributária, especialmente em razão da ausência de presença física e da mobilidade dos fatores de produção, o que dificulta a identificação do local da ocorrência do fato gerador e do ente competente para a tributação da atividade.

Dessa forma, verifica-se que os serviços de streaming não podem ser analisados de forma isolada, sendo necessário compreendê-los como parte integrante de um contexto mais amplo, marcado pela digitalização das atividades econômicas e pela transformação dos modelos tradicionais de negócio.

A partir dessa perspectiva, torna-se possível compreender que as dificuldades relacionadas à tributação do streaming não decorrem apenas da natureza da atividade em si, mas da inadequação do sistema tributário às características da economia digital como um todo.

3.3 Os desafios do enquadramento dos serviços de streaming no sistema tributário brasileiro

A consolidação dos serviços de streaming no âmbito da economia digital trouxe à tona uma série de desafios relacionados ao seu enquadramento no sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à definição da natureza jurídica da operação e à identificação do tributo incidente.

O principal desafio reside na inadequação das categorias tradicionais do direito tributário para lidar com atividades econômicas baseadas em bens intangíveis e modelos de acesso. A distinção clássica entre circulação de mercadorias e prestação de serviços mostra-se insuficiente para abarcar a complexidade das operações digitais.

Conforme destacam Antunes e Jesus (2024), os conceitos jurídicos tradicionais permanecem atrelados a uma realidade analógica, não acompanhando a evolução tecnológica.

Nesse contexto, a ausência de critérios claros para definição do tributo incidente sobre os serviços de streaming contribui para a ocorrência de conflitos de competência entre Estados e Municípios, os quais buscam enquadrar a atividade, respectivamente, como circulação de mercadoria digital ou prestação de serviço. Tal cenário evidencia a sobreposição de competências tributárias, potencialmente geradora de bitributação.

Sob a perspectiva das diretrizes da OCDE, a tributação da economia digital deve observar o princípio do destino, de modo que a incidência ocorra no local do consumo do serviço. No entanto, o modelo brasileiro, caracterizado pela fragmentação da tributação entre diferentes entes federativos, dificulta a aplicação eficiente desse princípio.

Em 2016, foi desenvolvida a *Recommendation on the Application of Value Added Tax/Goods and Service Tax to the International Trade on Services and Intangibles*, adotado pelo *OECD Committee on Fiscal Affairs* (CFA) no mesmo ano. Segundo a organização, essa recomendação era dirigida a membros e não membros que a ela aderiram e:

representa a vontade política destas jurisdições quanto à aplicação do IVA ao comércio internacional de serviços e bens incorpóreos [...]. Em especial, são incentivadas a prosseguir os esforços para aplicar os princípios da

neutralidade do IVA e os princípios de destino para determinar o lugar de tributação dos fornecimentos transfronteiras, a fim de facilitar uma aplicação coerente da legislação nacional em matéria de IVA ao comércio internacional.²

Dessa forma, percebe-se uma preocupação internacional em estabelecer critérios de tributação mais neutros e coerentes com a economia digital, especialmente em relação às operações transfronteiriças envolvendo serviços e bens incorpóreos, entendendo-se que o princípio do destino, ou seja, do local onde o produto ou serviço é consumido, seria o mais adequado para se estabelecer o lugar de tributação. Assim, inverte-se gradativamente a lógica de aplicar o tributo sobre o local onde o bem é produzido ou faturado, destinando este encargo ao consumidor do produto final.

O modelo visa equilibrar a distribuição de receitas e corrigir distorções regionais, problema que pode ser evidenciado no Brasil, que por muito tempo privilegiou estados e municípios produtores em detrimento dos consumidores, incentivando os chamados “paraísos fiscais”:

Outros fatores positivos decorrentes da tributação na fonte consistem na redução da tendência de dupla não tributação, no desestímulo à utilização de paraísos fiscais em planejamentos tributários arrojados e na redução das vantagens tributárias que as multinacionais desfrutam em comparação a empresas de pequeno e de médio porte (OBERMAIR; JARASS, 2015 apud DIAS JÚNIOR, 2019, p. 21).

Nesse contexto, através do Convênio ICMS 106/2017 do CONFAZ, observa-se que o ICMS apresenta maior aproximação com o modelo de imposto sobre valor agregado, especialmente pela adoção do princípio do destino. As cláusulas terceira, quarta e quinta, assim dispõe:

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

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio

² Organization for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, p. 4. No original: “represents these jurisdictions’ political will on the application of VAT to the international trade in services and intangibles [...]. They are in particular encouraged to pursue efforts to implement the principles of VAT neutrality and the principles of destination for determining the place of taxation of cross-border supplies with a view to facilitating a coherent application of national VAT legislation to international trade”

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:**

[...]

Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

I - Àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;

II - Ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;

III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta [...] **(grifo meu)**.

Segundo análise de PISCITELLI (2019, p. 534):

Em linhas gerais, portanto, é possível afirmar que o ICMS sobre bens digitais possui as seguintes características centrais: (i) **observa o princípio do destino**; (ii) **não incide nas operações anteriores com os bens digitais**; o ônus recai exclusivamente sobre **operações destinadas ao consumidor final**; (iii) será recolhido mediante a inscrição da empresa na **unidade federada de destino do bem**; e (iv) poderá se valer da atribuição de responsabilidade por seu recolhimento tanto às instituições financeiras responsáveis pela intermediação da operação **quanto ao adquirente do bem**, na hipótese de não inscrição dos responsáveis na unidade federada de destino. Note-se que todas essas características se aplicam indistintamente a operações B2B e B2C **(grifo meu)**.

Todavia, sua incidência encontra limitações no ordenamento jurídico brasileiro, em razão da competência municipal para tributação de serviços digitais.

Por outro lado, o ISS, amparado legalmente pela LC 157/2016, embora constitucionalmente mais adequado para a tributação do streaming, apresenta dificuldades operacionais relevantes, especialmente diante da multiplicidade de municípios com competência tributária própria e da ausência de sistemática não cumulativa.

Essa dualidade evidencia um problema estrutural do sistema tributário brasileiro, que não se encontra plenamente adaptado às transformações promovidas pela economia digital.

A análise desse cenário deve ser complementada à luz das recentes alterações promovidas pela reforma tributária com a Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente no que se refere à criação de um modelo unificado de tributação sobre o consumo.

Nesse contexto, a proposta de criação do IBS surge como uma tentativa de superação das limitações estruturais do sistema tributário nacional. Inspirado nos modelos internacionais de IVA, o IBS busca unificar a tributação sobre o consumo, abrangendo tanto bens tangíveis quanto intangíveis, incluindo os serviços digitais.

A adoção de um tributo com base ampla de incidência representa uma mudança significativa em relação ao modelo atual, eliminando a necessidade de distinção entre mercadorias e serviços, uma das principais fontes de conflito no cenário atual.

Além disso, o IBS adota o princípio do destino como critério de incidência, alinhando-se às diretrizes da OCDE e permitindo que a arrecadação ocorra no local onde se dá o consumo do serviço.

Todavia, a implementação do IBS ocorrerá de forma gradual, estando prevista uma fase de transição até o ano de 2032. Durante esse período, coexistirão o sistema atual e o novo modelo tributário, o que pode gerar desafios adicionais no curto prazo.

Nesse cenário de transição, torna-se fundamental a adoção de soluções interpretativas que minimizem os conflitos existentes e garantam maior segurança jurídica.

Nesse sentido, a tendência jurisprudencial de enquadramento do streaming como prestação de serviço sujeita ao ISS apresenta-se como uma solução viável no curto prazo, especialmente em razão de sua maior compatibilidade com a estrutura constitucional vigente.

Dessa forma, verifica-se que os desafios relacionados à tributação do streaming refletem não apenas uma questão pontual, mas um problema estrutural do sistema tributário brasileiro, cuja superação depende da implementação de reformas capazes de alinhar o ordenamento jurídico às transformações econômicas contemporâneas.

4 A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

A análise desenvolvida nos capítulos anteriores evidenciou que a tributação dos serviços de streaming no Brasil encontra-se inserida em um cenário de incerteza jurídica, marcado por dificuldades de enquadramento nas categorias tradicionais do Direito Tributário e por conflitos de competência entre os entes federativos. Tal contexto revela a inadequação do modelo clássico de tributação diante das transformações promovidas pela economia digital, especialmente no que se refere à crescente relevância de atividades baseadas em ativos intangíveis e na lógica do acesso a conteúdos digitais.

Nesse cenário, a Reforma Tributária do consumo, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, surge como uma tentativa de reestruturação do sistema tributário nacional, com o objetivo de simplificar a tributação e conferir maior neutralidade e coerência ao modelo de incidência sobre bens e serviços. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) representa uma mudança significativa na forma de tributação do consumo, deslocando o foco da análise da natureza jurídica das operações para a efetiva ocorrência do consumo.

Diante dessas alterações, torna-se necessário examinar de que forma o novo modelo de tributação impacta a incidência sobre os serviços de streaming, especialmente no que se refere à superação das controvérsias anteriormente identificadas. A proposta deste capítulo consiste, portanto, em analisar a tributação dessas atividades à luz da nova sistemática inaugurada pela reforma, buscando compreender seus fundamentos, sua forma de incidência e suas implicações no contexto da economia digital.

Para tanto, inicialmente será abordada a estrutura da reforma tributária do consumo e a nova lógica de incidência dos tributos sobre bens e serviços. Em seguida, examina-se a aplicação do IBS e da CBS aos serviços de streaming, considerando suas características específicas e a dinâmica de prestação desses serviços em ambiente digital. Por fim, serão analisados os efeitos da nova sistemática no cenário pós-reforma, com ênfase em seus impactos jurídicos e econômicos, bem como em suas perspectivas para a construção de um sistema tributário mais adequado às transformações contemporâneas.

4.1 A reforma tributária do consumo e a nova lógica de tributação

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma das mais relevantes alterações já promovidas no Sistema Tributário Nacional, especialmente no que se refere à tributação do consumo. Ao instituir um novo modelo baseado no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o ordenamento jurídico brasileiro passa a adotar uma sistemática inspirada nos modelos de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), amplamente difundidos no cenário internacional.

Tal alteração promove uma ruptura com o modelo anterior, caracterizado pela fragmentação da competência tributária entre os entes federativos e pela coexistência de múltiplos tributos incidentes sobre o consumo, como o ICMS, o ISS, o IPI e as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesse sentido, a reforma busca simplificar o sistema tributário, aumentar a transparência e promover maior neutralidade econômica, conforme diretrizes expressamente incorporadas ao texto constitucional.

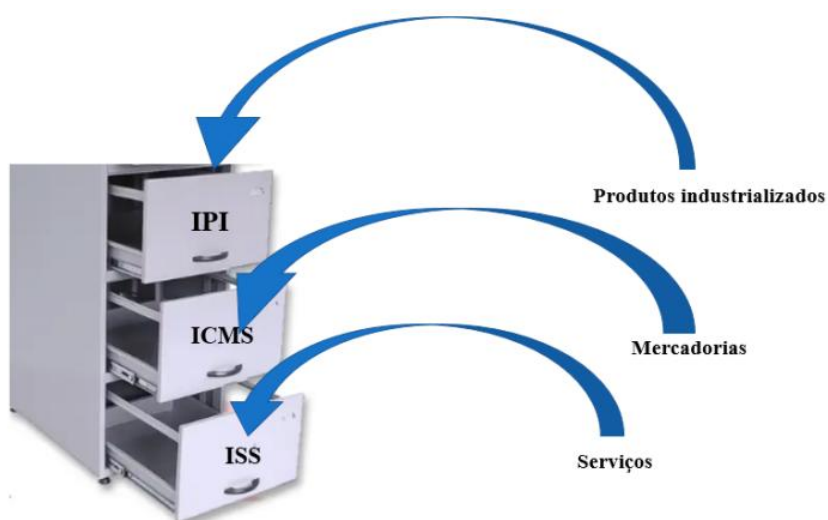
Além disso, a substituição do modelo tributário tradicional visa solucionar os problemas de definição jurídica de muitos fenômenos trazidos pela economia digital, como é exemplo o serviço de streaming. A ideia é que os novos tributos possuam uma incidência ampla sobre bens e serviços, de modo que o novo modelo esteja capacitado para se adaptar as constantes mudanças nos cenários da economia digital:

o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) [...] ao lado da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), [...] objetiva alcançar todas as formas de consumo sem privilegiar bens ou setores econômicos. Além disso, a incidência ampla do IBS pretende superar os incontáveis, e até então insolúveis, gaps tributários – ou seja, situações não captadas sobretudo pelo ICMS e ISS – em linha com os modernos impostos sobre valor agregado (IVAs) adotados em diferentes partes do mundo, como Europa, Nova Zelândia, Índia, Canadá etc. (ZANUTO, 2025, p. 179).

Apesar da difusão e consolidação do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ao redor do mundo, o sistema tributário brasileiro precisou adaptá-lo às realidades nacionais, buscando contemplar, inclusive, a contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, representada pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União. Nesse contexto, juntamente com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, consolida-se a adoção do modelo denominado IVA dual.

Na prática, foram instituídos dois tributos que incidem sobre a mesma materialidade econômica — o fornecimento de bens e serviços —, destinando-se, contudo, a finalidades arrecadatórias distintas, o que permite compatibilizar a tributação do consumo com a estrutura federativa e as necessidades orçamentárias do Estado brasileiro.

A proposta da reforma consiste na substituição de um modelo tributário tradicional, marcado pela rigidez e pela dificuldade de adaptação, por um sistema mais dinâmico e compatível com as transformações da economia digital, apto a acompanhar suas constantes evoluções. Nesse contexto, o modelo anterior estruturava-se a partir da atividade desempenhada pelo contribuinte — seja a empresa ou o provedor do serviço —, distanciando-se da lógica contemporânea de tributação centrada no consumo. Em termos figurativos, Zanuto (2025), estabelece uma relação do sistema tributário tradicional com “gavetas”



Fonte: ZANUTO, 2025.

Em um sistema estruturado sob uma lógica de enquadramento rígido entre o fato gerador e a incidência de tributos previamente definidos, novos fenômenos e conceitos econômicos passam a revelar limitações de adaptação aos moldes do sistema tributário brasileiro. Assim, os novos tributos propostos pela Reforma Tributária visam resolver esse problema:

Impõe-se, portanto, uma definição do fato gerador do IBS capaz, a um só tempo, de buscar apoio constitucional com o aspecto material de incidência

do imposto e evitar gaps tributários sem recorrer, entretanto, à interpretação extensiva e ao emprego da analogia e, tanto menos, a uma tributação fundada em equiparações ou ficções jurídicas (ZANUTO, 2025, p. 185)

O objetivo da Emenda Constitucional nº 132/2023 vêm expresso na literalidade do art. 145, §3º;

Art. 145.

[...]

§3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

A partir dessa premissa a nova reforma tributária visa resolver o “complexo” e “extenso” sistema de tributos nacional, tornando-o mais transparente para a população em geral e atrativo para investidores estrangeiros. Ao mesmo tempo, tem-se a ideia de mitigar as disputas entre os entes federativos, assim como discrepâncias econômicas regionais. Paradoxalmente, a mesma proposta pautada na simplicidade, encontra-se traduzida em cerca de 500 dispositivos legais:

Vamos concordar que as grandes soluções se voltam, não para implantar o simples, o singelo, o ingenuamente reduzido em sua concrecência existencial, mas para esclarecê-lo, com um discurso bem-organizado e minuciosamente elucidado. E isso é difícil, é complicado. Neste ponto, por exemplo, reside o absurdo de procurar evitar o complexo, invertendo seu eixo axiológico, para atingir as meras determinações simplistas, como a ‘reforma’ pretender substituir vários impostos por um único, mas abrangente de todos os substituídos. É o paradoxo de clamar por um sistema simples, mediante discurso de 299 páginas, veículo textual de 500 dispositivos (CARVALHO, 2024, p. XXVII-XXIX).

Em suma, a nova disciplina do IBS aposta na conciliação entre o conceito de serviços e a perspectiva de incidência ampla do imposto, sem recorrer à utilização de equiparações, conforme previsto no § 8º do art. 156-A da Constituição Federal:

Art. 156-A

[...]

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

E a partir desta concepção que foi promulgada a Lei Complementar nº 214/2025, instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social

sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), e criando o Comitê Gestor do IBS, pautados pelo princípio previsto no art. 2º:

Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

A nova sistemática passa a privilegiar a tributação sobre o consumo, deslocando o foco da incidência tributária da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte para o resultado econômico da operação, qual seja, a fruição de bens e serviços pelo consumidor final. Trata-se de uma mudança paradigmática, que supera o modelo tradicional baseado na classificação jurídica das operações, como circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

O IVA dual é uma inovação brasileira, que garante a tributação do consumo pelas três instâncias federadas de poder, destinando sua arrecadação para despesas gerais (imposto) e para o financiamento da seguridade social (contribuição). Em outros países é instituída uma tributação única, sendo cobrado um único imposto por um único ente federado, normalmente atribuída a um poder central, mesmo em países que adotam a forma federativa de Estado.

O modelo surgiu da fusão dos projetos de emenda constitucional: PEC 45/2019 e PEC 110/2019. A primeira, previa a instituição de dois novos impostos, ambos de competência da União: a) o IBS, cobrado pela União, mas com receita partilhada entre os demais entes federativos; b) o Imposto Seletivo (IS), com receita exclusiva da União. A segunda, previa a instituição de três novos impostos, assegurando a tributação do consumo também pelos Estados, Distrito Federal e Municípios: a) o IBS, de competência compartilhada entre os entes federativos; b) a CBS, com o mesmo perfil de incidência do IBS, mas com receita exclusiva para à União destinada ao financiamento da seguridade social; e c) o IS, com receita exclusiva da União.

Algumas das características do novo modelo de tributação do consumo são (ZANUTO, 2025, p.189):

- Base ampla: incidência sobre todas as formas de consumo, incluindo bens e serviços imateriais e novas tecnologias;
- Cobrança no destino: imposto sobre consumo e não sobre a produção;

- Alíquota única e uniforme sobre o consumo: carga suportada pelo consumidor;
- Ampla previsão de creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores;
- Não cabimento de benefícios fiscais: fim dos privilégios para determinados setores econômicos;
- Não incidência sobre a exportação.

Conforme destacado pela doutrina, o IBS foi concebido com incidência ampla sobre operações com bens e serviços, buscando alcançar todas as manifestações de consumo, independentemente de sua natureza jurídica específica. Essa característica revela a intenção do legislador constitucional de eliminar lacunas e conflitos anteriormente existentes, os “*gaps*”, especialmente aqueles decorrentes da dificuldade de enquadramento de novas atividades econômicas, como as relacionadas à economia digital.

Ainda pode-se destacar outras inovações trazidas pelo modelo:

- Não cumulatividade, através de um cálculo que considera o valor adicionado ao produto em cada etapa da produção, excluído o valor do tributo, evitando “bitributação”;

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

[...]

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição (BRASIL, 2023).

- Regime de compensação

Art. 156-A.

[...]

§ 5º

[...]

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação (BRASIL, 2023).

- Regime de créditos

Art. 156-A.

[...]

§ 5º

[...]

III - a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte (BRASIL, 2023).

- Restituição do valor pago ao consumidor de baixa renda – *cashback* (LC nº 214/2025):

Art. 112. Serão devolvidos, nos termos e limites previstos neste Capítulo, para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa renda:

I - a CBS, pela União; e

II - o IBS, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Art. 113. O destinatário das devoluções previstas neste Capítulo será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), conforme o art. 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - possuir renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional;

II - ser residente no território nacional; e

III - possuir inscrição em situação regular no CPF.

Dessa forma, o sistema tributário passa a incorporar mecanismos que visam, ainda que de forma indireta, retornar parte da carga tributária ao contribuinte, especialmente por meio de instrumentos como o *cashback*, os regimes de compensação e o sistema de créditos inerente ao modelo de tributação sobre o valor agregado. Tais mecanismos revelam uma preocupação do legislador em mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, ao mesmo tempo em que buscam conferir maior transparência à incidência tributária.

Nesse contexto, a devolução parcial dos tributos e a possibilidade de compensação ao longo da cadeia econômica contribuem para tornar mais evidente o real impacto da tributação, aproximando o contribuinte do sistema e reforçando a percepção de justiça fiscal. Trata-se, portanto, de uma tentativa de evidenciar o caráter contributivo do modelo adotado, promovendo maior confiança por parte da

população e alinhando o sistema tributário a princípios como a neutralidade e a capacidade contributiva.

O art. 156-A incrementado pela EC nº 132/2023 prevê duas hipóteses de incidência do imposto:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

Ao estabelecer a incidência sobre bens materiais ou imateriais, direitos e serviços, o legislador promove a superação dos critérios clássicos que estruturavam o ISS, vinculado à prestação de serviços, e o ICMS, associado à circulação de mercadorias, passando a adotar um modelo mais abrangente, voltado à tributação das operações de consumo em sua integralidade.

Conforme destaca Melina Rocha:

há uma separação da transação (conceito de transação) com o seu objeto. Neste modelo, o fato de não haver uma transferência de propriedade não descaracteriza o fato de ser uma provisão/fornecimento de bens (mas, neste caso, através de outro tipo de transação, como a locação), já que o conceito de provisão de bens envolve toda e qualquer transação. A operação ainda continua sendo com um bem. [...] este é o modelo mais compatível com a realidade e com o sistema brasileiro, haja vista que separa a transação do seu objeto e previne discussões tais como o enquadramento à pretensa definição constitucional implícita de serviço como obrigação de fazer e esforço humano. Este modelo continua tributando todas as transações envolvendo bens sem, no entanto, defini-las ou equipará-las à prestação de serviços (ROCHA, 2020).

A partir dessa perspectiva, a reforma tributária propõe a adoção de uma base de incidência ampla, na qual a categorização das operações deixa de assumir papel central para fins de tributação. Nesse modelo, busca-se permitir a incidência do tributo sobre diferentes formas de manifestação econômica, inclusive aquelas que não se encontram previamente delimitadas, ou que venham a surgir no futuro, o que evidencia a preocupação do legislador em conferir maior adaptabilidade ao sistema tributário.

Nesse sentido, observa-se a tentativa de dissociar a análise da transação em si do objeto transacionado, afastando discussões tradicionais de enquadramento constitucional baseadas na distinção entre obrigações de dar, associadas à circulação de mercadorias, e obrigações de fazer, vinculadas à prestação de serviços.

Ademais, o conceito de “bem” passa a ser dissociado da noção clássica de “mercadoria”, superando debates doutrinários historicamente consolidados. Nesse contexto, os bens podem ser compreendidos a partir de sua natureza, distinguindo-se entre tangíveis e intangíveis, sendo os primeiros subdivididos em móveis e imóveis. Quanto aos serviços, sua definição assume caráter residual, abrangendo todas as atividades que não se enquadrem como bens, conforme aponta Zanuto (2025, p. 194).

Por fim, destaca-se que, para fins de incidência tributária, a operação deve possuir caráter oneroso, ou seja, deve haver uma relação de troca entre bem ou serviço e a correspondente contraprestação econômica, condição indispensável para a configuração do fato gerador no novo modelo de tributação do consumo. Tal alteração evidencia a transição de um modelo baseado na classificação jurídica das operações para um sistema orientado pela materialidade econômica do consumo.

A partir dessa nova lógica de incidência, torna-se necessário observar de que forma tais diretrizes foram incorporadas e operacionalizadas no plano infraconstitucional, especialmente por meio da Lei Complementar nº 214/2025 e dos atos regulamentares subsequentes, os quais desempenham papel fundamental na concretização do modelo proposto pela reforma tributária.

Nesse contexto, a LC nº 214/2025 estabelece as normas gerais de incidência, definição de operações, regimes de compensação e creditamento, além de disciplinar a estrutura de funcionamento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Destaca-se, ainda, a criação do Comitê Gestor do IBS, responsável pela coordenação, arrecadação e distribuição dos tributos entre os entes federativos, representando uma inovação institucional relevante no sistema tributário brasileiro. A legislação prevê que o referido órgão, constituído como entidade pública sob regime especial, contará com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, §1º, CF), o que evidencia a intenção do legislador em conferir maior autonomia e eficiência à gestão do novo modelo tributário.

Ainda, a EC nº 132/2023 estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada e exclusivamente por meio do Comitê

Gestor, competências administrativas relativas ao IBS, incluindo a edição de regulamento único, a uniformização da interpretação da legislação, a arrecadação e distribuição do tributo, bem como a decisão do contencioso administrativo (art. 156-B, caput, CF). Tal estrutura revela uma significativa centralização das funções administrativas do imposto, ao mesmo tempo em que preserva a participação dos entes federativos, evidenciando uma tentativa de superar a fragmentação anteriormente existente no sistema tributário nacional.

Ademais, a recente regulamentação promovida pelo Decreto nº 12.955/2026 evidencia o avanço na implementação prática da reforma, especialmente no que se refere à operacionalização da CBS, ao detalhar mecanismos de arrecadação, fiscalização e incidência sobre operações envolvendo bens imateriais e serviços digitais. A centralização da arrecadação no âmbito da União, aliada à gestão compartilhada do IBS, revela uma tentativa de conferir maior uniformidade, eficiência e controle ao sistema, reduzindo assimetrias e conflitos anteriormente verificados entre os entes federativos.

Dessa forma, observa-se que a reforma tributária do consumo não se limita a uma alteração conceitual, mas representa uma transformação estrutural na forma de organização, arrecadação e gestão do sistema tributário nacional. Ao deslocar o foco da incidência para a materialidade econômica do consumo e estabelecer mecanismos concretos de operacionalização, o novo modelo baseado no IBS e na CBS mostra-se mais adequado para lidar com as dinâmicas da economia digital, especialmente no que se refere a atividades baseadas em bens imateriais e na prestação contínua de serviços, como é o caso dos serviços de streaming.

Quadro 1 — Do “modelo de fronteiras” (ICMS/ISS/PIS-Cofins) ao IVA dual (IBS/CBS)

Eixo	Regime anterior (ICMS/ISS/PIS-Cofins)	IVA dual (IBS/CBS)
Materialidade	Forte dependência de qualificações (mercadoria vs. serviço; lista do ISS; debates sobre intangíveis)	Incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e sobre serviços (redução do contencioso de “classificação”)
Competência/Conflito federativo	Incentivo a disputas ICMS/ISS e litigiosidade setorial (software, nuvem, streaming, intermediação)	Regras uniformes e governança compartilhada (redução da competição interpretativa por desenho institucional)
Conexão espacial	CrITÉRIOS heterogêneos; dificuldades em operações digitais/transfronteiriças	Ênfase em destino e em critérios operacionalizáveis de localização do consumo
Sujeição passiva	Contribuinte “tradicional” + enforcement pulverizado	Incorporação de pontos de controle informacional/financeiro (documento fiscal eletrônico; mecanismos integrados de recolhimento)
Compliance	Obrigações acessórias fragmentadas; baixa rastreabilidade em cadeias digitais	Padronização tecnológica + integração com meios de pagamento; split payment como instrumento de redução de gap de conformidade

Fonte: REZENDE, 2025.

4.2 A incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) sobre os serviços de streaming

A partir da nova lógica de incidência tributária estruturada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025 passa a desempenhar papel central na definição dos critérios concretos de incidência do IBS e da CBS, especialmente no que se refere às operações envolvendo bens imateriais e serviços digitais. Nesse contexto, o novo modelo adota uma concepção ampla de incidência, voltada à tributação do consumo, afastando-se das categorias tradicionais que orientavam o sistema anterior.

Conforme destaca a doutrina, a reforma promove uma ruptura com o modelo baseado em concepções civilistas, especialmente no que se refere à definição de serviço como obrigação de fazer. O novo sistema prescinde de equiparações artificiais anteriormente utilizadas para viabilizar a incidência tributária sobre determinadas

atividades digitais, passando a adotar uma lógica fundada na materialidade econômica da operação e na sua aptidão de representar fornecimento de utilidade ao consumidor (ZANUTO, 2025). Assim, a incidência do IBS e da CBS deixa de depender da natureza jurídica clássica da operação, passando a se fundamentar no consumo.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 214/2025 estabelece, em seu art. 3º, a distinção entre operações com bens — compreendidas de forma ampla, abrangendo bens materiais, imateriais e direitos — e serviços, definidos em caráter residual. Todavia, a distinção entre essas hipóteses não se limita à natureza do objeto envolvido, mas à estrutura econômica da operação, o que se revela essencial para a compreensão de atividades típicas da economia digital. Veja-se o que dispõe o artigo:

Art.3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I - operações com:

- a) bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
- b) serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea "a" deste inciso;

II - fornecimento:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação ou disponibilização de serviço;

Parte da doutrina sustenta que operações que envolvam bens, ainda que sem transferência de propriedade, não poderiam ser caracterizadas como prestação de serviços, devendo ser compreendidas como operações com bens. Nesse sentido, afirma-se que:

tudo o que não se enquadrar no conceito de bens será serviços, separando, portanto, o tipo de transação do seu objeto. Por consequência, locação e arrendamento de bens, cessão de direitos e demais operações com bens jamais podem ser definidas como prestação de serviços, pois se trata efetivamente de transações (outras que não transferências de propriedade) com bens” (ROCHA, 2020).

Embora tal construção revele coerência no contexto do modelo constitucional anterior, marcado pela rígida separação entre as hipóteses de incidência tributária, sua relevância é significativamente reduzida no âmbito do novo sistema de tributação do consumo. Isso porque a LC nº 214/2025 estabelece uma hipótese de incidência ampla, que alcança tanto operações com bens quanto prestações de serviços,

afastando a necessidade de enquadramento estrito da operação em categorias civilistas tradicionais como critério determinante da tributação.

Nesse contexto, a controvérsia acerca da natureza jurídica dos serviços de streaming — como cessão de bem imaterial ou prestação de serviço — perde centralidade, uma vez que, independentemente da classificação adotada, a operação estará sujeita à incidência do IBS e da CBS. A análise desloca-se, assim, da definição formal da operação para sua materialidade econômica, centrada na fruição de conteúdo digital pelo consumidor:

A ideia é se afastar da herança fragmentária e disfuncional do modelo anterior, no qual se mostrava uma clara dificuldade de definição, controle e alcance da multiplicidade de relações comerciais na economia tradicional, para que seja instituído um novo modelo simples, único, neutro e transparente (TORRES apud ARANHA, 2025, p. 105).

Dessa forma, mais do que identificar se o streaming se enquadra como operação com bem ou prestação de serviço, mostra-se juridicamente mais adequado compreendê-lo como operação de consumo digital, cuja relevância tributária decorre da utilização efetiva do serviço pelo usuário final. Evidencia-se, assim, que o novo modelo não elimina a distinção entre bens e serviços, mas reduz sua centralidade como critério de incidência, privilegiando a lógica do consumo.

No que se refere ao critério espacial da incidência, o novo sistema adota o princípio do destino, de modo que o tributo recai no local onde ocorre a fruição do serviço. No caso dos serviços de streaming, isso implica que a tributação se dará no local onde o usuário final consome o conteúdo, independentemente da localização da empresa fornecedora. Tal diretriz mostra-se especialmente relevante em operações transnacionais, assegurando a tributação do consumo realizado no território nacional.

Essa orientação encontra respaldo nas diretrizes internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, ao tratar da tributação de serviços e bens intangíveis no âmbito do IVA, estabelece como critério central o local de consumo, especialmente nas hipóteses de fornecimento digital transfronteiriço:

Guideline 3.1 For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption (OCDE, 2017, p.38).

No plano normativo interno, a Lei Complementar nº 214/2025, em seu art. 11, estabelece critérios específicos para a definição do local da operação. Todavia, as operações envolvendo serviços de streaming não se enquadram nas hipóteses previstas nos incisos anteriores, razão pela qual sua definição ocorre por exclusão, nos termos do inciso X do referido dispositivo. Nessa hipótese, tratando-se de operação onerosa, considera-se como local da operação o domicílio principal do adquirente residente ou domiciliado no País, ou, alternativamente, o domicílio do destinatário, caso o adquirente não possua residência ou domicílio no território nacional.

A adequada compreensão dessas hipóteses demanda, ainda, a observância dos conceitos de adquirente e destinatário previstos nos incisos IV e V, respectivamente, do art. 3º da LC nº 214/2025. Em regra, o adquirente corresponde àquele que realiza a contratação onerosa da operação, ao passo que o destinatário se relaciona àquele que efetivamente frui do bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não. Tal distinção revela-se especialmente relevante nas operações digitais, como nos serviços de streaming, em que nem sempre há coincidência entre quem contrata e quem consome o serviço. Ainda assim, a sistemática adotada pela legislação evidencia a centralidade do consumidor final, ao vincular a tributação ao local de sua residência ou domicílio.

Nesse contexto, independentemente de sua eventual classificação como operação com bem imaterial ou prestação de serviço, o streaming enquadra-se na hipótese residual prevista na legislação, sendo sua tributação definida a partir da localização do consumidor. Evidencia-se, assim, que o critério determinante da incidência não reside na natureza jurídica da operação, mas na sua materialidade econômica, centrada na fruição do conteúdo digital.

Essa lógica mostra-se especialmente relevante nas hipóteses em que o fornecedor do serviço se encontra no exterior, o que conduz à análise da disciplina da importação de serviços no novo modelo de tributação do consumo. Veja-se o que dispõe os artigos 22 e 64 da LC nº 214/2025:

Art. 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

- I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e
- II - solidariamente com o fornecedor residente e domiciliado no País, caso:

- a) a plataforma digital não forneça as informações previstas no § 5º deste artigo; ou
 - b) o fornecedor:
 - 1. seja contribuinte, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21 desta Lei Complementar; e
 - 2. não emita documento fiscal eletrônico no valor da operação realizada por meio da plataforma.
 - c) não registre a operação em documento fiscal eletrônico.
- Art. 64. Para fins do disposto no art. 63 desta Lei Complementar, considera-se importação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo consumo ocorra no País, ainda que o fornecimento seja realizado no exterior.
- § 1º Considera-se consumo no País de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior:
- I - cujo local da operação seja no País, nos termos dos incisos II a IX do caput do art. 11 desta Lei Complementar;
 - II - em que o adquirente ou o destinatário tenham residência ou domicílio no País, nos demais casos.
- § 2º Considera-se ainda importação de serviço a prestação por residente ou domiciliado no exterior:
- I - executada no País;

Tal previsão revela uma inflexão relevante em relação ao modelo anterior, ao deslocar o foco da responsabilidade tributária para agentes que, embora não sejam os fornecedores diretos do serviço, exercem papel central na estrutura econômica da operação.

Nesse contexto, a disciplina da importação de serviços assume papel central, ao garantir a incidência do tributo mesmo quando o fornecedor se encontra domiciliado no exterior. Assim, serviços de streaming prestados por empresas estrangeiras a consumidores brasileiros submetem-se à tributação no país, com a atribuição de responsabilidade aos sujeitos envolvidos na operação, inclusive ao destinatário ou às plataformas intermediadoras, conforme a estrutura normativa estabelecida pela legislação complementar. A LC nº 214/2025 assim define as plataformas digitais:

Art. 22

[...]

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

- a) cobrança;

- b) pagamento;
- c) definição dos termos e condições; ou
- d) entrega.

A disciplina da responsabilidade tributária das plataformas digitais, prevista no art. 22 da Lei Complementar nº 214/2025, revela um modelo estruturado a partir da centralização das obrigações em agentes capazes de controlar a dinâmica das operações digitais. Nesse sentido, destaca-se a possibilidade de dispensa de inscrição do fornecedor domiciliado no exterior quando este atuar exclusivamente por meio de plataforma digital regularmente inscrita (§ 3º), o que evidencia a transferência do ônus operacional da tributação para tais intermediadores.

Ademais, a legislação estabelece mecanismos de integração institucional, atribuindo ao Comitê Gestor do IBS e à Receita Federal a função de informar às plataformas a situação cadastral dos fornecedores, especialmente nos casos de ausência de inscrição (§ 4º), reforçando o controle e a rastreabilidade das operações realizadas no ambiente digital.

Nesse contexto, assume especial relevância o dever de prestação de informações, impondo às plataformas a obrigação de reportar dados completos acerca das operações intermediadas, inclusive quanto à identificação dos fornecedores, ainda que não sejam contribuintes (§ 5º), o que contribui significativamente para a transparência e efetividade da fiscalização tributária.

A legislação também vincula a atuação das plataformas ao mecanismo do *split payment*³, determinando que, quando participarem do fluxo financeiro da operação, deverão viabilizar a segregação e o recolhimento automático dos tributos devidos no momento da liquidação financeira (§ 6º), reforçando a eficiência arrecadatória e reduzindo riscos de inadimplemento.

No tocante à responsabilidade tributária, observa-se a adoção de um regime híbrido, que combina hipóteses de responsabilidade solidária (inciso II) e por substituição (inciso I). A plataforma poderá responder pelos débitos do fornecedor, especialmente quando este se encontrar domiciliado no exterior ou deixar de cumprir obrigações acessórias, sendo que, nas hipóteses em que houver adequada prestação

³ O *split payment* é um mecanismo pelo qual o valor do tributo é automaticamente separado do montante da mercadoria ou serviço no momento da transação, sendo usado para extinção do débito ou para garantir o crédito tributário do pagador (BRASIL. Ministério da Fazenda, 2025)

de informações (§ 7º, inciso II) e viabilidade de aplicação do *split payment* (§ 7º, inciso I), sua responsabilidade poderá ser afastada quanto a eventuais diferenças entre os valores recolhidos e aqueles efetivamente devidos.

Destaca-se, ainda, que a responsabilidade da plataforma está condicionada ao efetivo controle dos elementos essenciais da operação, não sendo aplicável nos casos em que sua atuação se limite a atividades acessórias (§ 11), o que demonstra a preocupação do legislador em delimitar adequadamente o alcance de sua responsabilização.

Além disso, a legislação confere às plataformas papel ativo na operacionalização do sistema tributário, permitindo-lhes, mediante anuência do fornecedor, emitir documentos fiscais (§ 12, inciso I), apurar e recolher os tributos devidos (§ 12, inciso II), inclusive na condição de substitutas tributárias (§ 13). Tal previsão evidencia a tendência de deslocamento das obrigações tributárias para agentes com maior capacidade de controle das operações digitais.

Na hipótese de indisponibilidade de informações suficientes para a correta apuração do tributo, admite-se a utilização de alíquotas de referência (§ 15), cabendo ao fornecedor a posterior regularização de eventuais diferenças (inciso I, § 15), o que garante a continuidade da arrecadação mesmo diante de incertezas operacionais.

Complementarmente, o art. 23 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece a obrigatoriedade de inscrição das plataformas digitais, inclusive aquelas domiciliadas no exterior, no cadastro do IBS e da CBS, como condição para o regular cumprimento de suas obrigações. Na hipótese de descumprimento dessa exigência, a legislação prevê mecanismos alternativos de arrecadação, atribuindo às instituições financeiras responsáveis pelas operações de câmbio o dever de realizar a retenção e o recolhimento dos tributos com base em alíquotas de referência (inciso I), além de transferir ao adquirente ou importador a responsabilidade por eventuais diferenças (inciso I, alínea “a”).

Dessa forma, verifica-se que o modelo adotado busca assegurar a efetividade da tributação nas operações digitais por meio da combinação de mecanismos de responsabilização, controle informacional e automação da arrecadação, adaptando-se à complexidade das relações transnacionais e à desmaterialização das operações econômicas.

No que se refere ao aspecto temporal da incidência, a Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que o fato gerador do IBS e da CBS ocorre no momento do

fornecimento do bem ou do serviço, ainda que se trate de operações de execução continuada ou fracionada. No caso dos serviços, considera-se ocorrido o fato gerador, em regra, no término do fornecimento:

Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada.

§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se ocorrido o fornecimento no momento:

[...]

III - do término do fornecimento, no caso dos demais serviços.

Todavia, tal diretriz deve ser interpretada à luz das particularidades dos serviços digitais, especialmente aqueles prestados de forma contínua, como o streaming, em que a fruição se prolonga no tempo. Nesses casos, a materialização do fato gerador relaciona-se à disponibilização contínua do serviço ao consumidor, o que evidencia a necessidade de uma leitura compatível com a lógica do consumo e com a dinâmica das operações digitais.

No que diz respeito aos aspectos quantitativos da obrigação tributária, a base de cálculo corresponde ao valor da operação (art. 12), compreendendo o montante pago pelo consumidor pelo acesso ao serviço de streaming, sobre o qual incidem as alíquotas do IBS e da CBS. A incidência conjunta desses tributos reflete a estrutura dual do modelo adotado pela reforma, compatibilizando a arrecadação entre os entes federativos e a União. Veja-se a tabela organizando o que é integrado ao valor da base de cálculo, assim como aquilo que não é incorporado:

Base de cálculo	Base legal:
(+) Valor integral cobrado pelo fornecedor	§ 1, Art. 12, LC 214/2025
<i>I - acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação;</i>	
<i>II - juros, multas, acréscimos e encargos;</i>	
<i>III - descontos concedidos sob condição;</i>	
<i>IV - valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta</i>	
<i>V - tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º</i>	
<i>VI - demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.</i>	
Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:	
(-) montante do IBS e da CBS incidentes sobre a operação	I, § 2º, Art. 12, LC 214/2025
(-) os descontos incondicionais	III, § 2º, Art. 12, LC 214/2025
(-) os reembolsos ou ressarcimentos recebidos	IV, § 2º, Art. 12, LC 214/2025
(-) PIS-Importação e COFINS-Importação	V, § 2º, Art. 12, LC 214/2025
(-) ISS-Importação	V, § 2º, Art. 12, LC 214/2025

Fonte: MARTINS et al., 2025.

A regulamentação promovida pelo Decreto nº 12.955/2026 reforça essa lógica ao detalhar os mecanismos operacionais relacionados à incidência da CBS sobre operações com bens e serviços digitais, disciplinando aspectos ligados à arrecadação, responsabilidade tributária, importação de serviços e procedimentos de recolhimento. O regulamento evidencia a preocupação do legislador em adaptar a tributação do consumo à realidade das operações digitais, especialmente diante da crescente utilização de plataformas eletrônicas e da prestação transnacional de serviços.

Nesse contexto, o Decreto também aprofunda a sistemática do *split payment*, prevendo mecanismos de segregação e recolhimento automático do tributo no momento da liquidação financeira da operação, inclusive com participação de instituições de pagamento e intermediadores financeiros. Tal estrutura demonstra a tentativa de construir um modelo arrecadatório mais eficiente, automatizado e compatível com a dinâmica da economia digital, reduzindo riscos de inadimplência e evasão fiscal.

Por fim, a arrecadação do IBS ocorre de forma centralizada, sob a coordenação do Comitê Gestor, responsável pela compensação e posterior distribuição dos valores entre Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS, de competência da União, segue modelo de arrecadação igualmente centralizado no âmbito federal. Essa estrutura evidencia a busca por maior uniformidade, racionalidade e eficiência na gestão do sistema tributário, compatibilizando a tributação do consumo com a complexidade das operações digitais, consolidando um modelo mais coerente, eficiente e apto a enfrentar os desafios impostos pela economia digital.

4.3 A tributação dos serviços de streaming no cenário pós-reforma: efeitos jurídicos e econômicos

A implementação da reforma tributária do consumo, embora represente avanço significativo na estrutura do sistema tributário brasileiro, não elimina por completo os desafios relacionados à tributação das atividades inseridas na economia digital, especialmente no que se refere aos serviços de streaming. Nesse cenário, observa-se um deslocamento do eixo das controvérsias jurídicas, que deixam de se concentrar na natureza jurídica das operações para incidir sobre aspectos operacionais, como a definição do local de consumo, a mensuração da base tributável e o cumprimento das obrigações fiscais.

Ainda que a Emenda Constitucional nº 132/2023 tenha aproximado o modelo brasileiro dos sistemas de Imposto sobre Valor Agregado adotados internacionalmente, persistem dificuldades relevantes na aplicação prática do novo regime, sobretudo em operações digitais caracterizadas por fruição contínua e desmaterialização do consumo. Nesses casos, a identificação do momento e do local da ocorrência do fato gerador exige critérios técnicos sofisticados, cuja definição dependerá, em grande medida, da regulamentação infralegal. Os riscos inerentes à implementação do novo modelo de tributação do consumo têm sido objeto de crescente análise pela doutrina especializada:

Riscos que permanecem: (a) definição operacional de “resultado” e “consumo” em serviços digitais de múltipla fruição, (b) rateios entre filiais e matrizes em contratos globais, (c) responsabilidade de plataformas (alcance e limites), (d) transição de contratos já em vigor, e (e) potencial variação de carga efetiva em municípios que aplicavam ISS no piso (2%), agora substituído por uma alíquota combinada de IBS superior, ainda que haja a não-cumulatividade plena (MARTINS; CARDOSO; PACHECO; RODRIGUES; ELÓI, 2025, p. 56).

Ademais, a dissociação entre os diversos elementos que compõem a operação digital — fornecedor, consumidor, infraestrutura tecnológica e meios de pagamento — torna mais complexa a identificação dos sujeitos envolvidos e do local da incidência tributária, exigindo a adoção de mecanismos de controle baseados em pontos verificáveis da cadeia econômica, como cadastros, documentação fiscal e liquidação financeira (SANTI; ZILVETI, 2007; OECD, 2015; OECD, 2021; CAPARROZ, 2018, apud REZENDE, 2025, p. 9). Essa realidade reforça a centralidade das plataformas digitais como agentes de controle e operacionalização do sistema.

Sob a perspectiva jurídica, observa-se que o novo modelo não elimina o contencioso tributário, mas promove sua reconfiguração. As discussões tendem a se deslocar da qualificação jurídica das operações para aspectos técnicos relacionados à sua operacionalização, como a correta identificação do local de consumo, a aplicação das alíquotas e a conformidade com as obrigações acessórias, cuja devida implementação depende de posterior regulação infralegal:

Ainda que a responsabilização tenha sido deveras alterada pela Lei Complementar Nº 214/2025, fato é que inexiste, por ora, regulamentação que defina os sujeitos responsáveis, os limites de suas respectivas atribuições e os mecanismos de defesa. A falta de tais conceitos e definições pelo Artigo 9º gerará clara insegurança jurídica, de modo que ocasionará uma nova leva de contencioso em massa com base em critérios indeterminados – o que é

ainda mais sensível em casos de startups e empresas de tecnologias que, como sabido, são facilitadoras, mas não detêm controle sobre a totalidade da cadeia logística e financeira da operação digital (ARANHA, 2025, p. 109).

No que se refere às empresas fornecedoras de serviços de streaming, verifica-se uma ampliação significativa do ônus operacional decorrente da necessidade de adequação ao novo modelo tributário. Tais empresas passam a ser responsáveis por identificar o local de consumo do serviço, aplicar corretamente as regras de incidência e garantir a conformidade com obrigações fiscais que demandam elevado grau de controle informacional e tecnológico. Nesse contexto, a doutrina aponta a existência de ônus operacionais relevantes decorrentes do novo modelo tributário, os quais podem gerar dificuldades práticas para as empresas fornecedoras de serviços digitais:

Entretanto, há riscos jurídicos relevantes: (i) atribuir dever de pagar sem adequada capacidade de controle do fato gerador pode violar proporcionalidade; (ii) impor obrigações desmedidas pode afetar livre iniciativa e concorrência; e (iii) o tratamento de dados para fins fiscais deve ser parametrizado por finalidade pública legítima, minimização, segurança e accountability, com desenho de compliance que incorpore “privacy by design” e evite coleta excessiva de dados de consumidores quando proxies menos intrusivos forem suficientes (GROSSI apud REZENDE, 2025, p. 11).

Nesse contexto, a exigência de tratamento e gerenciamento de dados dos usuários assume papel central, uma vez que a correta aplicação do princípio do destino depende da identificação precisa do local de fruição do serviço. Tal realidade impõe desafios adicionais relacionados à governança de dados (MARTINS et al., 2025), à proteção de informações pessoais e à necessidade de compatibilização entre eficiência arrecadatória e garantias fundamentais.

Além disso, a padronização das regras de incidência e a equiparação das condições tributárias entre operações internas e internacionais tendem a promover maior neutralidade competitiva, ao eliminar distorções anteriormente existentes entre fornecedores nacionais e estrangeiros. Nesse contexto, a uniformização das alíquotas aplicáveis às operações de importação em relação às operações internas contribui para afastar vantagens fiscais indevidas, assegurando condições mais equânimes de concorrência. Ademais, a definição mais objetiva da base de cálculo — composta pelo valor total da contraprestação, inclusive encargos e tributos incorporados ao preço —, aliada à redução de conflitos de competência, favorece a previsibilidade e a segurança jurídica, ao diminuir a margem para interpretações divergentes (MARTINS et al., 2025, p. 58).

Por outro lado, a implementação do novo modelo não se apresenta isenta de desafios. A necessidade de adaptação tecnológica, a complexidade das obrigações acessórias e a dependência de regulamentação complementar podem gerar, em um primeiro momento, insegurança jurídica e aumento do custo de conformidade para as empresas do setor.

Ademais, a ausência de definições operacionais mais precisas quanto a determinados conceitos, como o local efetivo de consumo em serviços digitais, pode dar ensejo a novas controvérsias interpretativas, especialmente em operações transnacionais ou envolvendo múltiplos pontos de acesso.

Nesse sentido, Aranha (2025, p. 112) propõe um conjunto de diretrizes voltadas à adequada implementação do novo modelo tributário, especialmente no que se refere à delimitação das responsabilidades no ambiente digital. Dentre as sugestões apresentadas, destaca-se a necessidade de uma regulamentação infralegal clara e uniforme, a ser elaborada pelo Comitê Gestor do IBS e pela Receita Federal, com o objetivo de definir critérios objetivos para a atribuição de responsabilidade, incluindo a delimitação das hipóteses de intermediação relevante e a harmonização das obrigações acessórias entre os entes federativos.

Além disso, a autora sugere a criação de um protocolo público de diligência mínima, capaz de orientar a atuação das empresas no cumprimento de suas obrigações, de modo que a observância de tais parâmetros possa reduzir ou até mesmo afastar a responsabilização objetiva. Também se destaca a importância da consolidação de um ambiente fiscal unificado, com acesso em tempo real a cadastros nacionais de contribuintes, permitindo maior segurança na verificação da regularidade fiscal dos agentes envolvidos nas operações.

As diretrizes propostas evidenciam que a efetividade do novo modelo de tributação do consumo não depende exclusivamente da sua estrutura normativa, mas, sobretudo, da qualidade de sua regulamentação e implementação prática. A delimitação clara das responsabilidades, a padronização de procedimentos e a garantia de mecanismos de defesa mostram-se essenciais para assegurar a segurança jurídica e o equilíbrio entre os agentes envolvidos. Nesse sentido, tais medidas não apenas contribuem para a redução de incertezas operacionais, mas também reforçam a legitimidade do sistema tributário no contexto da economia digital, ao compatibilizar eficiência arrecadatória com respeito aos princípios constitucionais.

A análise desenvolvida ao longo deste capítulo evidencia que a reforma tributária do consumo representa uma mudança estrutural relevante na forma de incidência sobre os serviços de streaming, ao substituir um modelo fragmentado e baseado em categorias jurídicas rígidas por um sistema orientado pela materialidade econômica das operações e pela lógica do consumo. A introdução do IBS e da CBS, aliada à adoção do princípio do destino, permite superar grande parte das controvérsias anteriormente existentes quanto ao enquadramento dessas atividades, deslocando o foco da discussão para aspectos operacionais relacionados à definição do local de consumo, à delimitação das responsabilidades e ao cumprimento das obrigações tributárias.

Nesse contexto, observa-se que, embora o novo modelo promova maior uniformidade, neutralidade e coerência sistêmica, sua efetividade depende da adequada regulamentação e da capacidade de implementação prática, especialmente diante da complexidade inerente às operações digitais e da necessidade de integração entre diferentes agentes e sistemas. Assim, conclui-se que a reforma constitui um avanço significativo na tributação dos serviços de streaming, mas sua consolidação exige o desenvolvimento de mecanismos normativos e operacionais capazes de assegurar segurança jurídica, eficiência arrecadatória e compatibilidade com a dinâmica da economia digital.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa permitiu evidenciar que a tributação dos serviços de streaming no Brasil reflete, de forma clara, os desafios enfrentados pelo direito tributário diante das transformações promovidas pela economia digital. A dificuldade de enquadramento dessas atividades nas categorias tradicionais de bens e serviços revelou limitações estruturais do modelo anterior, baseado na distinção rígida entre obrigações de dar e de fazer, bem como na repartição fragmentada de competências entre os entes federativos.

Nesse contexto, verificou-se que o cenário anterior à reforma tributária era marcado por significativa insegurança jurídica, decorrente de conflitos de competência entre Estados e Municípios, da ausência de definição normativa precisa e da inadequação das categorias jurídicas clássicas frente à realidade das operações digitais. Tais fatores contribuíram para a formação de um ambiente instável, prejudicando a previsibilidade das relações econômicas e dificultando a atuação dos agentes envolvidos.

A partir da análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, constatou-se que a instituição do IBS e da CBS representa uma tentativa de superação dessas limitações, ao introduzir um modelo de tributação do consumo inspirado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA), baseado na materialidade econômica das operações e na adoção do princípio do destino. Nesse novo paradigma, a discussão acerca da natureza jurídica do streaming perde relevância, sendo substituída por uma abordagem centrada na fruição do serviço pelo consumidor final.

Dessa forma, a hipótese formulada na introdução restou parcialmente confirmada. Confirmou-se que a criação do IBS e da CBS tende a reduzir a relevância das controvérsias tradicionais acerca da natureza jurídica dos serviços de streaming, especialmente ao deslocar o foco da incidência tributária para a materialidade econômica da operação e para a lógica do consumo. Contudo, a hipótese não se confirma de maneira integral, pois a reforma, embora represente avanço relevante, não elimina todos os desafios relacionados à tributação dessas operações, especialmente aqueles vinculados à implementação prática do novo modelo.

Entre esses desafios, destacam-se a necessidade de adequada regulamentação infralegal, a definição dos critérios operacionais de incidência, a delimitação das

responsabilidades tributárias, a identificação do local de consumo e a adaptação tecnológica das empresas. Persistem, portanto, questões relacionadas à segurança jurídica, ao custo de conformidade e à compatibilização entre eficiência arrecadatória e garantias fundamentais, especialmente em operações digitais marcadas pela intangibilidade, pela prestação remota e pela atuação transnacional dos agentes econômicos.

Além disso, embora o *cashback* tenha sido previsto como mecanismo de mitigação da regressividade característica da tributação sobre o consumo, sua suficiência ainda deve ser analisada com cautela. O instrumento representa avanço relevante ao permitir a devolução de parte dos tributos suportados por consumidores de menor renda, contribuindo para maior justiça fiscal. Todavia, sua efetividade dependerá da forma como será regulamentado e operacionalizado, especialmente quanto aos critérios de elegibilidade, à identificação dos beneficiários, à transparência do procedimento e à capacidade administrativa de assegurar a devolução de maneira eficiente. Assim, o *cashback* pode atenuar os efeitos regressivos do sistema, mas não é, isoladamente, suficiente para eliminar as desigualdades estruturais existentes na tributação do consumo.

Conclui-se, assim, que a reforma tributária do consumo representa um importante avanço na adequação do sistema tributário brasileiro à realidade da economia digital, especialmente no que se refere à tributação dos serviços de streaming. Todavia, sua consolidação dependerá do desenvolvimento de mecanismos normativos e operacionais capazes de assegurar um ambiente jurídico estável, eficiente e compatível com a complexidade das novas formas de organização econômica. A pesquisa, portanto, demonstra que a reforma aponta para uma solução mais coerente e moderna, mas sua efetividade dependerá da implementação concreta do novo modelo, da regulamentação das suas ferramentas e da capacidade do sistema tributário de acompanhar a dinâmica da economia digital.

REFERÊNCIAS

AGILIZE. **O que é o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e como funciona a tributação?** 2025. Disponível em: <https://agilize.com.br/blog/gestao-contabil-e-fiscal/imposto-sobre-valor-agregado/>. Acesso em: 9 abr. 2026.

ANDRÉ. **Capítulo 2: Conceito de Rede P2P. Trabalho apresentado à disciplina EEL879**, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: https://www.gta.ufrj.br/ensino/eel879/trabalhos_vf_2010_2/andre/chap2.html. Acesso em: 12 out. 2025.

ANG, Carmen. **How do Big Tech Giants make their Billions? A revenue breakdown oftech's largest companies**. Visual Capitalist, 2021. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2022>. Acesso em: 15 jun. 2025;

ANTUNES, Priscila de Fátima Cavalcante Bueno; JESUS, Isabela Bonfá de. **Interpretação e qualificação do streaming e suas possíveis implicações na tributação**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, v. 9, n. 10, p. 94-127, 2024. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/ciencias-sociais/interpretacao-e-qualificacao>. Acesso em: 15 jun. 2025.

ARANHA, Luiza Raposo Resende Camargo. **A nova responsabilidade tributária das plataformas digitais de acordo com a reforma tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 166, 2025. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/919/467>. Acesso em: 21 mai. 2026.

ASSIM. **História do streaming**. Disponível em: <https://www.assim.org.br/c%C3%B3pia-streaming>. Acesso em: 10 out. 2025.

BOMFIM, Gilson; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Da legalidade e da constitucionalidade do imposto sobre serviços nas operações de streaming**. Revista JurisFIB, v. 15, p. 237-258, 2024. Disponível em: <https://revistas.fibbauru.br/jurisfib/article/view/723/626>. Acesso em: 10 out. 2025.

BRASIL. **CONFAZ. Convênio ICMS 106/17**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 14 out. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 12.955, de 29 de abril de 2026**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2026/decreto/d12955.htm. Acesso em: 16 mai. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 16 mai. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 16 mai. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Split Payment e Reforma Tributária: um salto para a modernidade fiscal**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/Maio/split-payment-e-reforma-tributaria-um-salto-para-a-modernidade-fiscal>. Acesso em: 21 mai. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945, do Estado de Mato Grosso**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 fev. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=1CCF-56F0-97C8-3C9A>. Acesso em: 10 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, do Estado de Minas Gerais**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 24 fev. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?codigo=3E93-E402-F5C5-43F8>. Acesso em: 14 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 14 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 226.899 / SP**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <https://www.leasingabel.com.br/wp-content/uploads/2017/05/RE-226899.pdf>. Acesso em: 14 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.559.264 – RJ (2013/0265464-7)**. Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Brasília, 08 fev. 2017. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1518691&tipo=0&nreg=201302654647&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20170215&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 14 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166: não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**. Brasília, 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 14 out. 2025.

CANASSA, Ana Luíza de Faria. **A tributação do streaming no Brasil e a função social do direito autoral na economia digital**. 2020. 173 f. Dissertação (Mestrado

em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde-04052021-162018/publico/7548887_Dissertacao_Original.pdf. Acesso em: 10 out. 2025.

CAMBRIDGE DICTIONARY — “streaming”. **Streaming**. Cambridge University Press, 2026. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/streaming>. Acesso em: 30 jun. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. Apresentação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Editora Noeses, 2024, p. XXVII-XXIX.

CNN BRASIL. **Como o streaming transformou nossa forma de consumir filmes e séries**. CNN Brasil, 24 set. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/entretenimento/como-o-streaming-transformou-nossa-forma-de-consumir-filmes-e-series/>. Acesso em: 24 nov. 2025;

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Tributação da economia digital: propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 6, p. 13-34, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 12 out. 2025.

DRUCKER, Peter. **A revolução do comércio eletrônico**. In: JULIO, Carlos Alberto; SALIBIU NETO, José. E-business e tecnologia: autores e conceitos imprescindíveis. São Paulo: Publifolha, 2001, p. 92.

ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: British Tax Review, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 09 abr. 2026.

EPICGEEK. **JustWatch Brasil: top 3 serviços de streaming no 4º trimestre de 2022**. Disponível em: <https://epicgeek.com.br/justwatch-brasil-top-3-streaming-4-trimestre-2022/>. Acesso em: 12 out. 2025.

FONSECA, Marcelo; OLIVEIRA, Karine. **Tributação sobre streaming: análise da aplicabilidade na esfera do sistema tributário brasileiro**. Revista FT, 2023. Disponível em: <https://revistaft.com.br/tributacao-sobre-streaming-analise-da-aplicabilidade-na-esfera-do-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 10 out. 2025.

FORBES. **Veja quanto os brasileiros gastam, em média, com streaming por mês; país já ultrapassa os EUA**. *Forbes Tech*, 11 ago. 2025. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2025/08/veja-quanto-os-brasileiros-gastam-em-media-com-streaming-por-mes-pais-ja-ultrapassa-os-eua/>. Acesso em: 12 out. 2025.

FREITAS, Adriana Buarque de Gusmão. **A economia digital e a tributação no streaming: o caso Netflix**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023. Disponível em: https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/42002/1/TCC.PDF_Adriana%20Buarque%20de%20G.pdf. Acesso em: 29 jun. 2025.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, César Augusto Seijas de. **A tributação do streaming**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 47, p. 244-264, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1174/148>. Acesso em: 9 out. 2026.

GARCIA, Heloíse Siqueira; RUJANOSKI, José Hamilton. **Tributação da economia digital**. Revista Saberes da Amazônia, Porto Velho, v. 7, n. 13, p. 75-92, 2022. Disponível em: <https://www.revista.fcr.edu.br/index.php/saberesamazonia/article/view/62/31>. Acesso em: 6 abr. 2026.

GAZETA DO POVO. **Reforma tributária pode aumentar preço dos streamings no Brasil**. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/reforma-tributaria-streaming-aumento-precos-impostos/amp/>. Acesso em: 30 jun. 2025.

G1. **Com pandemia, comércio eletrônico cresce e movimenta R\$ 450 bilhões em três anos no país**. 11 maio 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/05/11/com-pandemia-comercio-eletronico-cresce-e-movimenta-r-450-bilhoes-em-tres-anos-no-pais.ghtml>. Acesso em: 9 abr. 2026.

MARTINS, Marcelo Andrade Zordan; CARDOSO, Mariana Vieira; PACHECO, Matheus Carvalho; RODRIGUES, Patrícia dos Santos; ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. **A tributação na importação de serviços: perspectivas e desafios da reforma tributária sobre o consumo**. Journal of Accounting, Management, Economics and Sustainability, v. 3, n. 1, p. 45-61, jan./jun. 2025. Disponível em: <https://periodicojames.com.br/index.php/james/article/view/41/35>. Acesso em: 16 mai. 2026.

NETFLIX. **Leadership**. Disponível em: https://about.netflix.com/pt_br/leadership. Acesso em: 12 out. 2025.

NETO, Celso de Barros Correia, AFONSO, Jose Roberto Rodrigues, FUCKS, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Disponível em: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>. Acesso em: 29 jun. 2025.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014**. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9a5b369e-en>. Acesso em: 9 abr. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf. Acesso em: 21 maio 2026.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 43, p. 524-543, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459/617>. Acesso em: 5 abr. 2026.

REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS. **Tributação sobre os serviços de streaming: uma breve análise de incidência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/801>. Acesso em: 30 jun. 2025.

REZENDE, Alexandre Servelhere de. **Tributação da economia digital e das plataformas no IVA dual brasileiro: materialidade, responsabilidade de intermediários e o leading case do STF sobre software (EC 132/2023; LC 214/2025; LC 227/2026)**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 13, n. 21, jul./dez. 2025. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/96442/57918>. Acesso em: 16 mai. 2026.

ROCHA, Melina. **Análise e proposta do fato gerador do IBS na Reforma Tributária do Brasil**. Jota, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 16 mai. 2026.

TAX GROUP. **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): saiba como vai funcionar e qual a sua alíquota**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/imposto-sobre-bens-e-servicos-ibs-saiba-como-vai-funcionar-e-qual-a-sua-aliquota/>. Acesso em: 30 jun. 2025.

TAX GROUP. **Streaming na reforma tributária vai ficar mais caro? Entenda os impactos**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/streaming-na-reforma-tributaria-vai-ficar-mais-caro-entenda-os-impactos/#:~:text=Hoje%2C%20o%20streaming%20tem%20uma,%25%20e%2014%2C25%25>. Acesso em: 30 jun. 2025.

TECMUNDO. **Streamings como Netflix terão novo imposto no Brasil: entenda nova lei que regulamenta mercado**. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/minha-serie/601067-streamings-como-netflix-terao-novo-imposto-no-brasil-entenda-nova-lei-que-regulamente-mercado.htm>. Acesso em: 30 jun. 2025.

TECNOLOGIA. **O que é buffer?**. Disponível em: <https://tecnoblog.net/responde/o-que-e-buffer/>. Acesso em: 14 out. 2025.

SILVA, Juliana Anibal Alves da; LEITÃO, Rodrigo Damasceno. **Tributação sobre os serviços de streaming: uma breve análise de incidência no sistema tributário brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 162, p. 202-220, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/801/414>. Acesso em: 30 jun. 2025.

UNITED NATIONS. **United Nations Convention on the Use of Electronic Communications in International Contracts**. New York: United Nations, 2005. Disponível em: https://uncitral.un.org/sites/default/files/media-documents/uncitral/en/19-04970_ebook.pdf. Acesso em: 6 abr. 2026.

ZANUTO, José Maria. **O fato gerador do IBS: previsão constitucional e disciplina legal**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo,

n. 102, p. 177-211, jul./dez. 2025. Disponível em:
<https://revistas.pge.sp.gov.br/revistapegesp/article/view/1687/1730>. Acesso em: 16
mai. 2026.