



CADERNOS DE DEREITO ACTUAL

www.cadernosdedereitoactual.es

© **Cadernos de Direito Actual** Nº 27. Núm. Ordinário (2025), pp. 17-35
·ISSN 2340-860X - ·ISSNe 2386-5229

Tributação do uso do "streaming": breves ilações em face da inovação trazida pela EC n. 132/23 e LC 214/25

Taxation of the use of "streaming": brief deductions in view of the innovation brought by EC n. 132/23 and by LC 214/25

Valéria Furlan¹

Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC)

Summary: Introdução. 2. Limitações do Poder Constituinte Derivado. 2.1 Breve retrospectiva acerca do ISS e do ICMS até a aprovação da EC 132/23. 3. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal. 3.1 Obrigação de "Dar" e "Fazer": Súmula Vinculante n. 31. 3.2 Tendência da Suprema Corte quanto ao conceito de "Serviço" para fins tributários. 3.3 STF – Incidência do ISS no "Serviço" decorrente de Contrato de Uso de "Streaming". 4. Perspectivas em face da EC 132/23. 4.1 A tributação do uso do "streaming" pela Lei n. 214/25. 5. Conclusão. 6. Referências.

Abstract: The use of "streaming", according to the current position of the Supreme Court, is a "service" taxable by Municipalities and the Federal District, through the ISS. Despite the freshness of the young Citizen Constitution of 1988, numerous amendments have been approved with the aim of reformulating its original conception. The most recent of these allows the Union to tax operations that have as their object goods and services (EC 132/23), on the basis of which, through LC 214/25, IBS and CBS were established, whose taxable events include operations with material or immaterial goods, including rights, or with services, and, consequently, those whose object is the use of "streaming". Considering that the

¹ Professora Titular da disciplina de Direito Tributário e Professora Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD Mestrado) da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (Autarquia Municipal). Doutora e Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Pós-doutoramento em Direito pela Universidade de Bologna. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6072-8958>. E-mail: profvaleriafurlan@gmail.com.

last word regarding the constitutionality of laws will continue to depend on the interpretative line to be adopted by the Judiciary, this study, based on doctrinal lessons that, from a legal perspective, revere our Democratic Rule of Law and the (over)principle of legal certainty, makes brief considerations about the aforementioned legislative innovation.

Keywords: Streaming; "Power" to Tax; Constitutional Limits; Legal Security.

Resumo: O uso de "streaming", de acordo com o atual posicionamento da Suprema Corte, é "serviço" tributável pelos Municípios e Distrito Federal, por meio do ISS. Não obstante o frescor da jovem Constituição Cidadã de 1988, inúmeras emendas têm sido aprovadas com o escopo de reformular sua concepção original. A mais recente delas faculta à União tributar operações que tenham por objeto bens e serviços (EC 132/23), com base na qual foram instituídos, por meio da LC 214/25, o IBS e a CBS, cujos fatos geradores compreendem operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, e, de conseguinte, as que tenham por objeto o uso do "streaming". Tendo em conta que a última palavra a respeito da constitucionalidade das leis continuará a depender da linha interpretativa a ser prestigiada pelo Poder Judiciário, o presente estudo, com esteio nas lições doutrinárias que, sob a perspectiva jurídica, reverenciam nosso Estado Democrático de Direito e o (sobre)princípio da segurança jurídica, tece breves considerações acerca da referida inovação legislativa.

Palavras-Chave: "Streaming"; "Poder" de Tributar; Limites Constitucionais; Segurança Jurídica.

1. Introduction

Sob o Estado Democrático de Direito brasileiro, cremos poder indagar: a quem interessa a reforma da Lei mais importante do País? Noutro giro, quem, de fato, é favorecido com a desmesurada edição de Emendas Constitucionais, sob o aliciante pretexto de promover as mudanças que supostamente terão o condão de eliminar os tradicionais obstáculos à consecução de finalidades pública ou de interesse público? A quem se pode atribuir, ademais, a responsabilidade pela complexidade dos nossos sucessivos arcabouços tributários?

Ainda que a busca por essas respostas seja objeto de ciências afins e, nesses termos, exceda o liames deste estudo jurídico, cumpre ter em conta que, já em 2024, o arcabouço da dívida pública federal ultrapassou a vultosa soma de 9 trilhões de reais,² (76,8%, do Produto Interno Bruto - PIB), sendo que, desde 1995, as Burras estatais nunca se refestelaram com tanto dinheiro público para cobrir as despesas do nosso vigente Estado Democrático de Direito.³ Em contrapartida, propala-se que a Emenda Constitucional n. 132, (EC 132/23), dentre tantas outras igualmente aprovadas a toque de caixa, visa a apaziguar - quiçá, em vão, já que por vias transversas - as sequelas da progressiva desigualdade socioeconômica que segrega os filhos deste solo, e ainda, louvável pretensão, promover o famigerado desenvolvimento econômico do País.

Com tal intento, a EC 132, aprovada, formalmente em "dois turnos", na madrugada do dia 20 de dezembro de 2023 -, concedeu à União verdadeira carta branca para tributar operações envolvendo a transmissão de bens e a prestação de serviços, por meio do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A leitura de seus

² BRASIL. Câmara dos Deputados. "Governo revê contas e projeta déficit de R\$ 9,3 bilhões para 2024". Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1046342-governo-reve-contas-e-projeta-deficit-de-r-93-bilhoes-para-2024/>, bem como "Estatísticas fiscais": <https://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasfiscais> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

³ BRASIL. Receita Federal. "Série Histórica". Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

dispositivos, por si só, sugere que esse novo tributo incidirá sobre uma enorme gama de fatos, perfazendo duas grandes categorias de espécies tributárias - impostos e contribuições sobre bens e serviços -, sob as siglas IBS e CBS, respectivamente. Vale lembrar, todavia, que esse campo de competência tributária, antes das inovações introduzidas pelo Poder Constituinte Derivado na Constituição Federal de 1988 (CF/88)⁴, pertencia, de forma menos ampla, aos Estados (ICMS, art. 155, II), aos Municípios (ISS, art. 153, III) e ao abastado Distrito Federal (ICMS/ISS, art. 147, *in fine*), sem prejuízo da competência residual da União para instituir novos impostos e novas contribuições sociais (art. 154, I e 195, §4º).

Saliente-se que, na esteira da interpretação econômica, as Empresas de "Streaming", ao fornecer conteúdos audiovisuais - música, filmes, TV, "podcast" - por meio dos inovadores recursos tecnológicos, estão obrigadas a recolher, consoante o atual posicionamento jurisprudencial, o Imposto municipal/distrital sobre Prestação de Serviços (ISS). Nos lindes deste estudo jurídico, todavia, interessa-nos, em face da nova competência tributária federal, investigar os desdobramentos da tributação incidente na transmissão de conteúdos multimídias, por meio da referida tecnologia de "streaming".

2. Limitações do poder constituinte derivado

O Federalismo fiscal brasileiro ostenta algumas peculiaridades que demandam acentuada atenção por parte daqueles que não pretendem se distanciar das bases que legitimam nosso vigente Estado Democrático de Direito (art. 1º, da CF/88)⁵. Uma delas é a autonomia política assegurada aos Municípios para legislar sobre assuntos de interesse local, instituir e arrecadar impostos de sua competência e, sem qualquer ingerência externa, exercer sua autonomia administrativa para executar os próprios programas governamentais (art. 30, da CF/88). A autonomia política dos Municípios, ademais, aproxima os contribuintes do gestor das contas públicas, permitindo-lhes melhor sopesar as receitas e despesas - públicas ou de interesse público - e, por via de consequência, melhor avaliar o custo-benefício inerente à consecução dos interesses locais com o dinheiro que, por meio da ação estatal de tributar, provém da esfera privada.

Considere-se ainda que, como consumidores de bens e serviços, todos, sem exceção, pagamos tributos. Como contribuintes de fato, aliás, somos necessariamente iguais, pois pagamos tributos sem qualquer privilégio fiscal. Dito de outro modo, a tributação é o "preço"⁶ que nós nos autoimpomos para convivermos sob a tutela estatal. De conseguinte, a transparência da gestão pública é indispensável para a efetiva vigilância do cidadão-contribuinte, perfazendo-se, assim, um dos pilares do Estado Democrático de Direito.⁷

Nessa linha de raciocínio, deve permanecer incólume a vedação de quaisquer medidas tendentes a abolir a forma federativa de Estado⁸ tal como consagrada pelo

⁴ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm (Acessado: 14 fevereiro 2025).

⁵ Conforme disposto no art. 1º da CF/88, "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito".

⁶ HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. *The Cost of Rights: Why the liberty depends on taxes*. W. W. Norton & Company, New York and London, 2000.

⁷ OLSEN, T. V.; TUOVINEN, J. "Entre a democracia militante e o vigilantismo do cidadão: usando assembleias dos cidadãos para manter partidos democráticos", *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, V. 29, nº 2, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.25192/ISSN.1982-0496.RDFD.V.29.II.2806> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

⁸ AMORIM, J. E. B. "A extensão do manto da cláusula pétrea do pacto federativo: um estudo sobre o federalismo fiscal e reforma tributária", *Cadernos de Dereito Actual*, nº 15, 2021, p. 589-599. Disponível em:

<https://www.cadernosdedereitoactual.es/index.php/cadernos/article/view/688> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

nosso Poder Constituinte Originário (inc. I, do §4º, do art. 60, da CF/88).⁹ A transgressão dos limites da competência tributária em prol da União, mormente em países de grande extensão territorial, como é o caso do Brasil, revela tendência à estatização e à centralização do poder estatal e, de conseguinte, cerceadora dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, os quais, em razão da soberania popular, têm *status* de cláusula pétrea (inc. IV, do §4º, do art. 60, da CF/88), de cujo respeito, e não de outro modo, se pode atestar a pertinência da atuação estatal ao nosso sistema jurídico.

Cumpra reconhecer, a propósito, que o Constituinte Originário de 1988, ciente da sanha arrecadatória do Poder Público, veda a possibilidade de deliberação de proposta de reforma tributária para autorizar a instituição de novos tributos. Com efeito, ao reservar à União o campo de competência residual para instituir, mediante lei complementar, novos impostos e novas contribuições sociais, com a determinação de que 20% do produto da arrecadação seja repassado aos Estados e ao Distrito Federal, de um lado, reforça a proibição da bitributação e do *bis in idem* e, de outro, assegura o respeito à igualdade isonômica que consubstancia o federalismo fiscal sob o regime democrático de Direito.

Sob essa diretriz constitucional, diga-se de passagem, andou bem o legislador do Código Tributário Nacional (CTN/66)¹⁰, ao repugnar a interpretação econômica do nosso Direito Constitucional Tributário. É dizer, como lei infraconstitucional de âmbito nacional, referido Código cumpre bem o seu papel de explicitar as diretrizes interpretativas que legitimam a ação estatal de tributar, em especial, quando exorta, em seu artigo 110, que a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e conceitos de direito privado, recepcionados pela vigente Constituição, não poderão ser alterados pelo legislador, com o escopo de ampliar os contornos da competência tributária, em detrimento dos direitos e garantias do contribuinte, assim como do nosso federalismo fiscal.

Dito de outro modo, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e conceitos de direito privado que foram levados em consideração pela Constituição Cidadã de 1988 - para repartir a competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios -, estão sob a proteção de cláusulas pétreas, de cuja observância emana a segurança jurídica¹¹ que legitima os gastos necessários à manutenção do nosso Estado Democrático de Direito.

Vale lembrar que, nos idos de 1919, por influência de Enno Becker, foi prestigiada pelo legislador do Código Tributário Alemão - *Abgabenordnung* (AO) -, a malfadada regra da interpretação econômica, posteriormente revogada em 1977, mas que, todavia, no tempo de sua vigência, proporcionou o "[...]desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário[...]"¹²

Tudo vale a pena se a alma não é pequena, diria o Poeta. De fato, ainda exalam amargas lembranças das lições colhidas nessa época, cravejadas nas páginas da vida. Ouçamo-las: ao intérprete e aplicador da lei, ao legislador infraconstitucional e ao Constituinte derivado é vedado firmar, "[...]sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência[...]" Noutro giro, a "[...]conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inexigibilidade e univocidade do discurso constitucional[...]"¹³

⁹ SILVA, C. D. P.; SARAIVA, B. C. "Capitalismo, Cidadania e Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira de 1988", *Cadernos de Direito Actual*, nº 22, 2023, p. 406-420. Disponível

em: <https://www.cadernosdedereitoactual.es/index.php/cadernos/article/view/1022> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

¹⁰ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm (Acessado: 14 fevereiro 2025).

¹¹ ÁVILA, H. *Segurança Jurídica*, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 233.

¹² BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. (Derzi, M. atualiz.), 12ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2013, p. 1102.

¹³ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. (Derzi, M. atualiz.), 12ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2013, p. 1102.

Nada obstante, a legislação infraconstitucional e a atuação do Poder Executivo são propensas a prestigiar a interpretação que seja mais favorável ao aumento da arrecadação, a ponto de compreender conceitos extrajurídicos acerca de bens, serviços e rendas, enquanto a ciência jurídica, regendo-se com imparcialidade, propugna pela observância do sistema de freios e contrapesos e pela interpretação sistêmica de nossas leis, preservando-se, assim, a unicidade e incindibilidade do Direito. O Poder Judiciário, de seu turno, manifesta-se de tempos em tempos, alternadamente, num ou noutro sentido. De nossa parte, propugnamos que a interpretação constitucional dos textos de lei não encontra limites naqueles conceitos, formas e institutos delineados pelo legislador infraconstitucional sob a égide de Constituições anteriores, mas, sim, na própria Carta Magna de 1988, sempre que esta os toma em consideração para atribuir competência tributária.

Sob essa ordem de ideias, segundo a qual os fins não justificam os meios, carece de amparo jurídico o emprego da interpretação econômica como instrumento hábil para reformular tradicionais institutos jurídicos, com vistas a albergar, para fins de incidência tributária, as diversas bases econômicas que exsurtem do progresso que a esfera privada a todos proporciona. Ressalve-se que o reconhecimento da importância de aspectos econômicos, contábeis, culturais é deveras relevante para, no âmbito pré-legislativo, auxiliar na edição de leis que possam assegurar maior efetividade à nossa Constituição Republicana, assim como, no âmbito da interpretação e aplicação das leis em geral. Isso não significa dizer, todavia, que a análise do Direito Tributário brasileiro sob diversas óticas possa validar, mesmo ante à aquiescência do Poder Constituinte derivado, a reformulação do campo de competência tributária originalmente reservado aos entes tributantes.

Ainda, como corolário das limitações constitucionais inerentes ao poder estatal, resta reconhecer que a transparência da tributação, sua racionalização, simplificação e o respectivo controle das contas públicas podem – na verdade, devem – ser efetivados por meio de legislação infraconstitucional, é dizer, mediante a observância e fidedigna aplicação do Texto Constituinte e não, como sói acontecer, por meio de itinerantes reformas e deformas de sua composição original. Afinal, a transparência das contas públicas é o mínimo indispensável para que o contribuinte possa formar um juízo sobre a conveniência da manutenção dos galopantes custos das incomensuráveis medidas de política fiscal¹⁴ que se retroalimentam.

Sem maiores torneios, vejamos se, e como, a Constituição Cidadã de 1988, ao dispor sobre a competência tributária privativa de cada uma das quatro Pessoas Políticas de Direito Público, autoriza a tributação do consumo para, na sequência, abordarmos a questão referente à tributação do uso do “streaming” antes e após o advento da EC 123/23.

2.1. Breve retrospectiva acerca do ISS e do ICMS até a aprovação da EC 132/23

Sob a vigência da Constituição Republicana de 1988, reserva-se aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” – ICMS (alínea “b”, do inciso I, do art. 155, com a redação dada pela EC n. 3/93). Aos Municípios e Distrito Federal, cabe a instituição do Imposto sobre Serviços (inc. III, do art. 156), ressalvados os serviços que se inserem no referido campo de incidência do ICMS. Registre-se, *an passant*, que a autonomia política dos municípios fora reduzida pelo Constituinte derivado (EC/93), o qual lhe suprimiu sua competência original para instituir “imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel”.

¹⁴ PINHEIRO, H. “Gastos Tributários: por uma autonomia conceitual em relação a renúncia de receitas e benefícios tributários”. *Revista de la Facultad de Derecho*, nº 58, 2024, e205. Disponível em: http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S2301-06652024000201205&lng=es&nrm=iso&tlng=pt (Acessado: 14 fevereiro 2025).

A propósito, convém enfatizar que a Constituição – ao repartir a competência entre quatro Pessoas Políticas de Direito Público interno – veda, implicitamente, a bitributação, razão pela qual é condição “sine qua non” para a garantia da segurança jurídica que o exercício da competência tributária considere rigorosamente os fatos geradores e bases de cálculo constitucionalmente possíveis desses impostos. Apenas e tão-somente para assegurar o atingimento deste fim, poderá a lei complementar arrolar os serviços constitucionalmente possíveis de serem tributados pelos Municípios e pelo Distrito Federal. A nosso sentir, esse é o comando normativo que se infere do disposto no referido inciso III, do art. 156, c/c inc. III, do art. 146, que mais se harmoniza com a interpretação sistemática e teleológica da nossa Carta Magna.

Tornando ao nosso rumo, a sigla ICMS abrange inúmeros impostos estaduais/distritais, cada qual conforme as especificidades de seu correlato fato gerador. Em linhas gerais, destacam-se quatro categorias de hipóteses de incidência tributária distintas do referido imposto: (i) circulação de mercadoria; (ii) prestação de serviço de transporte interestadual; (iii) prestação de serviço de transporte intermunicipal; (iv) prestação de serviço de comunicação. A base de cálculo constitucionalmente possível do ICMS cinge-se, pois, de acordo com objeto da respectiva transação comercial, ao preço da mercadoria ou do serviço prestado.

Mercadoria, na tradicional concepção do Direito, é coisa que figura como objeto de mercancia. Esta, de seu turno, caracteriza-se com a circulação econômica – e correlata mudança de titularidade – da coisa oferecida, com habitualidade, ao consumidor. Por se tratar de um conceito de priscas eras assim qualificado pelo ordenamento jurídico brasileiro, sustenta-se, por razões de segurança jurídica, que fora adotado pelo Constituinte de 1988, em especial, para a delimitação do campo impositivo do ICMS. A propósito, dispõe a Súmula n. 166, do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, editada em 1996.

Quanto ao serviço de comunicação passível de incidência do ICMS, cinge-se à emissão de mensagem - prestação de fazer, caracterizada pelo esforço humano de natureza física ou intelectual – para determinada pessoa, mediante remuneração, decorrente de negócio jurídico realizado pelas partes contratantes (prestador e tomador), em conformidade com as normas aplicáveis a empreendimentos privados. Note-se que, em atenção ao princípio constitucional da capacidade contributiva (informador dos impostos), o intercâmbio de mensagens e informações entre o emissor e o receptor, por qualquer meio - elétrico, eletrônico, mecânico -, viabilizado por terceira pessoa, mediante remuneração, é essencial à configuração do serviço de comunicação.¹⁵

Por fim, quanto ao conceito de “serviço de qualquer natureza” que compõe o fato gerador constitucionalmente possível do ISS, refere-se, de igual modo, à prestação de fazer - esforço humano de natureza física ou intelectual -, em troca de remuneração, que constitua objeto de negócio jurídico realizado em conformidade com as normas aplicáveis a empreendimentos privados. Cite-se, para ilustrar, o serviço de propaganda contratado para a difusão de ideias a um público determinado. Por expressa determinação do Constituinte de 1988, o campo impositivo do ISS abrange serviços de qualquer natureza, ressalvado os serviços tributáveis a título de ICMS, como, p. ex., o de comunicação, acima explicitado.

Nesta toada, impende verificar se o fornecimento de conteúdo audiovisual por meio de plataformas digitais realizado pelas Empresas de “Streaming”, caracterizam-se como (i) operação mercantil, (ii) prestação onerosa de serviços de comunicação ou (iii) prestação onerosa de serviços de qualquer outra natureza, como o de propaganda, ou (iv) cessão onerosa de direitos. Se compreendesse os dois primeiros casos, esse fornecimento estaria sujeito ao ICMS, destinado aos cofres estaduais e distritais; se se referisse a serviço, terceiro caso, seria cabível o ISS, para os cofres municipais e

¹⁵ MOREIRA, A. M. “A Tributação dos Serviços de Comunicação: conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)”. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

distritais e, na hipótese de se configurar como licenciamento de uso ou cessão de direitos autorais, a União poderia exigir imposto ou contribuição social residual.

Para afastar a incidência do ICMS e do ISS nas hipóteses supramencionadas, basta considerar que o "streaming" designa a tecnologia que disponibiliza ao usuário, por dispositivo próprio, o livre acesso ao conteúdo de determinados vídeos e áudios, frise-se, sem necessidade de "download", ou da intermediação de terceiros. Não há, pois, um bem, cuja titularidade se transfere, mas tão-somente o direito de livre acesso ao conteúdo digital disponibilizado por meio de um específico dispositivo.

Deveras, a denominada operação de "streaming" -, não se caracteriza como "prestação de serviço", menos ainda serviço de comunicação. Vale lembrar que a comunicação tributável pelo ICMS consiste na intermediação de mensagens e informações, por qualquer meio, entre o emissor e o receptor, realizada, em caráter oneroso, por uma terceira pessoa que figura como intermediário dessa comunicação. No "streaming", todavia, não há transmissão nem recebimento de mensagens por parte do usuário, mas apenas a disponibilização do conteúdo digital (filmes, séries, documentários etc.), sem que se faça necessário, ademais, a intermediação de terceira pessoa, entre a empresa de "Streaming" e o usuário. Demais disso, eventual prestação onerosa de serviço tributável pelo ISS é preexistente às operações de "streaming", uma vez que estas têm por objeto apenas a cessão ou licenciamento de uso do respectivo direito do direito autoral, propriamente dito.

Pergunta-se, então: a cessão de direito poderá ser tributada, sob a vigência da Constituição Federal de 1988, CF/88? A resposta é "sim", poderá, nos termos sabiamente estabelecidos pelo Poder Constituinte Originário, é dizer, sem necessidade de deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a desconfigurar a atual repartição de competência tributária.¹⁶ Deveras, a Lei Maior faculta à União instituir, a qualquer momento, por meio de lei complementar, os denominados Impostos Residuais (inc. I, do art. 154) - também chamados Impostos previamente indeterminados, pois não há discriminação constitucional expressa de seu fato gerador - e, de igual modo, as Contribuições Sociais Residuais (§4º, do art. 195).

Exige-se apenas que esses tributos não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na vigente Constituição. Reforça-se, assim, a vedação ao "bis in idem" e a bitributação, os quais, convém pisar e repisar, em respeito ao "bolso" contribuinte, estão proscritos no ordenamento jurídico brasileiro. Acrescente-se, ainda, outra limitação constitucional à competência tributária residual da União: 20% do produto proveniente de sua arrecadação deverá ser repassada aos Estados e ao Distrito Federal, respeitando-se, assim, nosso federalismo fiscal.

Trata-se, pois, de verdadeira garantia constitucional de estabilidade e previsibilidade nas relações jurídicas. Afinal, como bem salienta Humberto Ávila, respeitando-se o disposto na Carta Fundamental, "[...]tanto o **alargamento** quanto a **sobreposição** ordinária de competências", serão coibidos (Grifamos). Considerando-se ainda que a competência residual da União "[...]não encontra par nas competências atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios", estes também não poderão tributar, nem mesmo por lei complementar, fatos geradores privativos de outros entes federados.¹⁷

3. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

De antemão, cumpre ter em conta a divergência de entendimento entre os contribuintes e o fisco acerca do fato gerador constitucionalmente possível do Imposto sobre serviços - ISS. Os primeiros, vale gizar, defendem a acepção estritamente jurídica de serviços, ou seja, a que se refere à execução de uma obrigação contratual de fazer, em caráter habitual, mediante remuneração, sob regime de direito privado.

¹⁶ CARRAZZA, R. A., *ICMS*, 14ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2009, p. 150.

¹⁷ ÁVILA, H. "Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS", *Revista Direito Tributário Atual*, V. 56, nº 42. p. 701-730. IBDT, São Paulo, 1º quadrimestre 2024, p. 719.

A legislação infraconstitucional, todavia, favorece os Municípios ao adotar concepção bem mais abrangente, de cunho predominantemente econômico, com vistas a abranger, *v. g.*, tanto a prestação de fazer quanto a de dar, a critério do legislador infraconstitucional, de modo que, a nosso sentir, tem o condão de esvaziar o campo de competência tributária residual da União. Cite-se, para ilustrar, a inovação feita pela Lei Complementar n. 116/2003, que, a despeito dos precedentes jurisprudenciais favoráveis ao contribuinte, incluiu no campo de incidência do Município e do Distrito Federal a "locação, cessão de direitos e congêneres" (item 3 da lista). Vejamos, pois, como tem se posicionado a Suprema Corte a esse respeito.

3.1. Obrigação de "Dar" e "Fazer": Súmula Vinculante n. 31

Tomando em consideração o conceito de "serviços" que se depreende da repartição constitucional de competência tributária, pode-se concluir que o fato gerador constitucionalmente possível do ISS não contempla a obrigação jurídica que tenha por objeto a prestação de "dar", isto é, a transmissão de bens, em caráter definitivo ou provisório. A propósito, na locação de coisas, uma das partes, mediante certa retribuição, se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível. A locação, portanto, é exemplo de obrigação de dar, razão pela qual está fora do campo tributável pelo Imposto sobre Serviços (ISS).

Nesta linha de raciocínio, cumpre salientar que, em respeito aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte e ao campo residual de competência impositiva reservado à União, a locação (obrigação de dar) não pode ser equiparada a serviço (obrigação de fazer) para respaldar a exigência de ISS. Nesse sentido, merece destaque o preceptivo didático do Código Tributário Nacional de 1966, o qual, a propósito, representa grande avanço na seara jurídica para enfrentar a complexa legislação tributária que, de longa data, recai sobre os ombros do contribuinte, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária **não pode alterar** a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, **utilizados**, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias.** (Grifamos).

Nada obstante, tem renovado suas forças a interpretação econômica que, ora em favor da União ora em favor dos demais entes da federação, favorece a ampliação da carga tributária e, em igual proporção, atenua as respectivas limitações constitucionais ao "poder" de tributar. Deveras, ao admitir a compreensão do fenômeno tributário sob diversas óticas, baseada em métodos oriundos das ciências contábeis, econômicas e políticas, em detrimento da previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas, o Supremo Tribunal Federal (STF), em 1987,¹⁸ manifestou-se pela constitucionalidade da exigência de ISS na locação de guindastes, levando em conta o aspecto econômico da "utilização" do bem transmitido. Retomou a perspectiva de julgados pretéritos, para firmar a tese de que é na cessão de *uso* de guindastes que se sobressai a "base econômica", da qual se pode aferir o índice de capacidade contributiva que, por sua vez, possibilita caracterizar a locação como "serviço" sujeito à incidência do referido imposto.

¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 112.947-6-SP, Relator: Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 19.6.1987, por maioria de votos, publicado no DJ 7.8.1987. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

Ressalte-se que, em 1985, a Suprema Corte,¹⁹ no tocante ao arrendamento mercantil de coisas móveis – “leasing”, também previsto no item 52 (locação de bens móveis) da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n. 834/69, pronunciara-se, de igual modo, favoravelmente à incidência do ISS.

Pouco tempo depois, sob a vigência da festejada Constituição Cidadã de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF)²⁰ acolheu a distinção estritamente jurídica entre a obrigação de “dar” e de “fazer”, e afastou a possibilidade de se tributar, por meio do ISS, como se serviço fosse, as obrigações de “dar”. Nesta linha, com vistas a pacificar essa questão, editou-se, em 2010, a Súmula Vinculante n. 31, *verbis*: “É **inconstitucional** a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de **locação** de bens móveis”²¹ (grifamos).

Ocorre que, após a publicação da Súmula Vinculante n. 31, a Suprema Corte tornou a proferir decisões em sentido favorável à incidência do ISS nas operações que têm por objeto obrigações de “dar” (*v.g.*, cessão de uso). Vejamo-las, no item que segue.

3.2. Tendência da Suprema Corte quanto ao conceito de “Serviço” para fins tributários

Vimos linhas atrás, que a circulação de “mercadoria” está sujeita à incidência de ICMS, de modo que, sob a interpretação sistemática e teleológica da Lei Maior, o fato gerador constitucionalmente possível do ICMS pressupõe a prática de operação mercantil, propriamente dita (art. 155, II, CF/88, antes do advento da EC 33/2001). Nesse sentido, ao analisar o disposto no inciso IX, do §2º, do art. 155, o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula n. 660, *verbis*: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”²².

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, em 2013,²³ tornou inaplicável a referida súmula, quando aprovou, por unanimidade, tese em sentido contrário, qual seja: “Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. Fixou, para tanto, a orientação de que, neste caso, o ICMS somente é exigível quanto às importações ocorridas após a edição de legislação local (estadual ou distrital) que tenha cumprido as previsões da EC 33/2001 e da LC 114/2002. Ampliou-se, desta forma, o âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A respeito desta inovação constitucional, merece menção o entendimento doutrinário, segundo o qual “[...] tanto na redação atual, como na anterior, ‘bem’ deve ser entendido como ‘mercadoria’, sob pena de se estar instituindo um novo

¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 106.047, Relator: Ministro Rafael Mayer, Primeira Turma, j. 19.11.1985, por maioria de votos, publicado no DJ 13.12.1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197766> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121, Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgado em 11.10.2000, por maioria de votos, publicado no DJ de 25.5.2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

²¹ Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

²² Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula660/false> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 439.796/PR, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, votação unânime, julgado em j. 6.11.2013, publicado no DJ 51, de 17.3.2014, Tema 171. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

imposto[...]”²⁴ incidente sobre a importação de “bens”, distinto, portanto, do imposto sobre a “operações mercantis”, a que se refere o inciso II, do art. 155. Reitere-se, de passagem, que é possível a instituição de um novo imposto, desde que sejam satisfeitos os requisitos constitucionais (art. 154, inc. I), portanto, sem necessidade de reformar o texto original da Carta Magna. Nada obstante, a Suprema Corte, na hipótese em apreço, considerou constitucional o alargamento do campo de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, por meio do exercício do Poder Constituinte derivado.

Tornando à distinção entre obrigação “de dar” e “de fazer”, para fins de ICMS e ISS, respectivamente, cumpre ainda ressaltar que, a despeito do disposto na Súmula Vinculante n. 31, a Suprema Corte tem proferido decisões favoráveis à tributação, por meio do ISS, dos serviços decorrentes dos denominados contratos híbridos. O arrendamento mercantil, por exemplo, compreende três modalidades, (i) o leasing operacional, (ii) o *leasing* financeiro e (iii) o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. Consoante decidiu a Suprema Corte,²⁵ incidirá ISS nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*, mesmo que resulte compra ao término do financiamento. Para Misabel Derzi,²⁶ a rigor, trata-se de uma aparente contradição, pois, ao final, a Suprema Corte manteve seu entendimento de que o fato gerador do ISS se refere apenas à prestação de fazer. Explicita a autora, *verbis*:

Inexiste qualquer modificação em relação à citada **Súmula Vinculante n. 31**, ao contrário, ela foi reafirmada, reiteradamente, na decisão. O fato novo está em que o Supremo Tribunal Federal qualificou e enquadrou o *leasing operacional* como **locação**, subtraindo-o dessa forma, da competência tributária dos Municípios.

Como consequência lógica, mero corolário das premissas acima colocadas, o Supremo Tribunal Federal reduziu a validade e a extensão da **Súmula Vinculante n. 138 do Superior Tribunal de Justiça**, que, em sua redação original, não distinguiu entre arrendamento mercantil operacional e arrendamento mercantil financeiro e *lease-back*. Assim, dispõe a Súmula 138 do STJ: **“O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”**. (Grifos da autora)

Saliente-se ainda que, ao reanalisar o conceito de “serviço”, a Suprema Corte retomou os argumentos favoráveis ao alargamento do seu campo de abrangência, sem prejuízo do teor da Súmula Vinculante n. 31, já que esta não contempla contratos mistos. Afirmou-se, no referido acórdão, que o disposto no artigo 110, do CTN/66, “[...]não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional”. Noutra giro, considerou-se que o “[...]Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios[...]”, razão pela qual não se deve pressupor a existência de um “primado do Direito Privado”. Cumpre, pois, transcrever a diretriz interpretativa consagrada pela Suprema Corte, *verbis*:

2. A **coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos** passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou

²⁴ COSTA, A. J. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 46.

²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 592.905, Relator: Ministro Eros Grau, Plenário, julgado em 2.12.2009, publicado no DJe 5.3.2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

²⁶ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. (Derzi, M. M. atualiz.), 12ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2013, p. 741.

o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, *a priori*, a **possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos próprios ou** mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos **diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional**, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. (Grifamos)

De nossa parte, queremos crer que a arte de interpretar tem o condão de imortalizar a flama da letra jurídica, dando azo a sua compreensão, observância e aplicação sem a necessidade de sucessivas edições legislativas, as quais, como sói acontecer, remetem seus destinatários ao inconstitucional manicômio tributário²⁷ e distancia o Direito de sua inaugural missão legitimadora.

Por essa razão – e sem perder de vista as peculiaridades da nossa Carta Magna em cotejo com a de outros Países -, propugnamos que o respeito à rígida repartição de competência tributária, por meio da interpretação sistemática e teleológica de nossas leis, é o método que, com vistas à satisfação do interesse público e à preservação da segurança jurídica, melhor viabiliza a recepção da legislação editada sob a égide da Constituição anterior, assim como a elaboração e aplicação da nova legislação infraconstitucional.

A respeito dos critérios metodológicos, todavia, vimos que o Poder Judiciário se manifesta de tempos em tempos, alternadamente, ora no sentido de prestigiar a interpretação ampla, a ponto de compreender conceitos extrajurídicos acerca de bens, serviços e rendas, ora no sentido de priorizar a autonomia relativa, meramente didática do Direito Tributário, de modo que a apreensão dos referidos conceitos não exceda os limites da interpretação sistemática e teológica do Direito. A tendência atual da Suprema Corte, por exemplo, é a de retomar a interpretação ampla das leis tributárias, isto é, conforme o pluralismo metodológico,²⁸ *verbis*:

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, **sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos**, devendo-se recorrer também aos aportes de **ciências afins** para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. (Grifamos)

Deveras. Sob a perspectiva do pluralismo metodológico, a cúpula do nosso Poder Judiciário, ao apreciar - no Recurso Extraordinário n. 651.703-PA - o Tema n. 581, de repercussão geral, considerou que a classificação das obrigações jurídicas, conforme seu objeto, tem relevância apenas no âmbito do Direito Civil, e retomou o conceito de "serviço", tal como empregado em Ciências não jurídicas afins. Veja-se:

15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), **não é a mais apropriada para o**

²⁷ BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., Lejus, São Paulo, 1998, p. 3.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 651.703-PA, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário, julgado em 29.9.2016, por maioria de votos, publicado no DJ 5.7.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada "cum grano salis". (Grifamos)

Sob essa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em 2016 - no Recurso Extraordinário n. 651.703-PA -, pela constitucionalidade da cobrança de ISS em contratos de saúde, fixando a tese, segundo a qual "As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88" (grifamos), com a posterior ressalva de que referida "[...]conclusão não afasta possível mudança futura de entendimento, em razão de ulterior alteração legislativa, notadamente no que concerne ao RE 116.121"²⁹. Considerou-se, no Recurso Extraordinário n. 651.703-PA em apreço, que a prestação de serviços se relaciona com o oferecimento de "[...]utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador." Transcreva-se excerto da respectiva ementa:

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (*v.g.*, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

(...).

24. A LC n. 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

(Grifos do autor)

Nesta mesma linha, em 2020, ao apreciar o Tema n. 330, de repercussão geral – Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ,³⁰ de relatoria do Ministro Gilmar Mendes -, restou fixada a tese favorável à incidência do ISS nos contratos de franquia, por se tratar de contrato de natureza híbrida, ou seja, por compreender prestações de "dar" e de "fazer".

²⁹ Veja-se os Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, ministro Luiz Fux (relator), Pleno, julgado em 28.2.2019, por maioria de votos, publicado no DJ 7.5.2019, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745501> (Acessado: 7 fevereiro 2025). Salientou-se, ademais, que a tributação do seguro-saúde não foi objeto de discussão no caso concreto nem no Tema nº 581 da repercussão geral, conforme decidido, por maioria de votos, nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, ministro Dias Toffoli (relator), Pleno, julgado em 4.4.2022, publicado no DJ 29.4.2022, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760464110> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

³⁰ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

Em 2020, no Recurso Extraordinário n. 634.764³¹, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, após salientar que “[...]apesar de entender eu a clássica distinção entre a ditas obrigações de dar e de fazer nem sempre vai ser suficiente para enquadrar uma determinada atividade no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional”, concluiu que “[...]tal diferenciação ainda é válida para justificar a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas”. Nesse julgado, a Suprema Corte manifestou-se, por maioria de votos, favoravelmente à Municipalidade (Tema n. 700, de Repercussão Geral), considerando-se, para tanto, o enquadramento dessa atividade na clássica definição de serviços, qual seja trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro, mediante remuneração. Firmou-se, neste julgamento, a seguinte tese:

É **constitucional** a incidência de ISS sobre serviços de **distribuição e venda de bilhetes e demais produtos** de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta. (Grifamos)

Súmula Vinculante n. 31 à parte, o posicionamento atual da Suprema Corte - quando se tratar de obrigações decorrentes de contratos híbridos - admite interpretação mais ampla do Texto Constitucional - com o consequente alargamento do rol de contribuintes possíveis -, segundo a qual o conceito de serviço não se vincula ao conceito de obrigação de fazer, para fins de demarcação do campo de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS).

De nossa parte, continuamos a crer que, sob a vigência da Constituição Cidadã de 1988, a interpretação ampla, acima referida, esmorece a certeza do Direito e a proibição do arbítrio.

3.3. STF – Incidência do ISS no “Serviço” decorrente de Contrato de Uso de “Streaming”

Aqui chegados, impende ressaltar o teor da recente decisão da Suprema Corte em face dos pedidos formulados na ADI n. 5659³² e ADI n. 1945³³. Na ocasião (2021), restou decidido que incide o Imposto sobre Serviços no “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (subitem 1.05, da lista anexa à LC n. 116/03), independentemente de o modo de aquisição ser físico (“download”) ou eletrônico (“streaming”). Considerou-se, neste caso, tanto a sua previsão em lei complementar (critério objetivo), como também a “[...]existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de ‘software’” (ADI 5659). Transcreva-se:

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 634.764/RJ, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 8.6.2020, por maioria de votos, publicado no DJe 1.7.2020. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753145914> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIn n.5659-MG, Relator: Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em j. 24.2.2021, por maioria de votos, publicado no DJ 20.5.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIn n.1945-MT, Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Relator para acórdão: Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em 24.2.2021, por maioria de votos, publicado no DJ 20.5.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). **Critério objetivo.** Subitem 1.05 da lista anexa à **LC nº 116/03. Incidência do ISS.** Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download, streaming* etc). **Distinção** entre *software* sob encomenda ou padronizado. **Irrelevância.** Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. **Relevância do trabalho humano** desenvolvido. **Contrato complexo** ou híbrido. **Dicotomia** entre obrigação de dar e obrigação de fazer. **Insuficiência.** Modulação dos efeitos da decisão. (Grifamos)

Frise-se, por maioria de votos, a Suprema Corte, considera constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) no licenciamento de uso de direitos - como é o caso das operações que tem por objeto o uso de "streaming" -, pressupondo-se o esforço humano na criação do *software*.

Convém ter em conta que a interpretação econômica põe em relevo os fins, públicos ou de interesse público, que, sem maiores entraves, continuarão sendo satisfeitos por meio do imediato abastecimento dos Cofres Públicos, neste caso, dos Municípios e do Distrito Federal. Afinal, não houvesse o referido posicionamento jurisprudencial, a cessão ou licenciamento do direito de uso do "streaming" somente poderia ser tributado pela União, sem incorrer em bitributação ou *bis in idem*, mediante, ademais, o repasse de 20% do produto arrecado para os Estados e o Distrito federal, em respeito ao Federalismo fiscal consagrado pelo vigente Estado Democrático de Direito.

Parece-nos, dessarte, que a reforma promovida pela EC 132/23, em desprestígio do Estado Democrático de Direito e do (sobre)princípio da segurança jurídica, abrandou o conteúdo, sentido e alcance das limitações constitucionais do "poder" de tributar. A União, por exemplo, poderá tributar, em conformidade com a referido posicionamento jurisprudencial, operações com mercadorias e serviços num sentido amplo, sem necessidade de observar as restrições constitucionais impostas pelo Poder Constituinte Originário para o exercício de sua competência tributária residual, acima referidas. O ICMS e o ISS, por sua vez, não mais serão da competência privativa dos Estados e Municípios, respectivamente.

Note-se ainda que a tributação do "streaming", com esta reforma, alterou-se, de um extremo (segundo o STF, poderia ser tributado pelos Municípios/DF, admitindo-se a tributação de serviços no sentido econômico) para outro (com a reforma constitucional, passara a ser tributado pela União, e o repasse de receitas ficará a critério de um "Comitê Gestor"), a despeito da competência outrora reservada à União para instituir novos impostos e contribuições sociais, mediante o repasse legal de 20% para os Estados/DF.

4. Perspectivas em face da EC 132/23

As modificações introduzidas na Constituição Cidadã de 1988, paralelamente aos avanços e retrocessos implementados por decisões judiciais da Corte Suprema, viabilizaram, pouco a pouco, a racionalização centralizada da tributação brasileira que, até o presente, culminou com a aprovação da Emenda Constitucional n. 12, de 20.12.2023.

Para ilustrar, vejamos os reflexos dessas alterações para as empresas de "streaming". Com fulcro na Lei Maior, pode-se afirmar, em breve síntese, que não há incidência de imposto estadual (ICMS) no uso de "streaming", considerando-se que, para a configuração de eventual serviço de comunicação se faz necessário que o receptor seja pessoa determinada.

Quanto ao imposto municipal/distrital, recentemente, mas antes da aprovação da EC 132/23 -, o Supremo Tribunal Federal,³⁴ tomando emprestado de Ciências afins o conceito econômico de serviço, manifestou-se, por maioria de votos, favoravelmente à incidência do ISS na cessão de direitos de uso, não obstante o teor da Sumula Vinculante n. 31, de 2010, em sentido contrário. Transcreva-se:

[...]21. Sob este ângulo, o **conceito de prestação de serviços** não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas **relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem**, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar **conjugada ou não** com a entrega de bens ao tomador[...]. (Grifamos)

Note-se, ademais, que a Suprema Corte considerou constitucional a incidência do ISS nos contratos de natureza híbrida, ou seja, contratos que compreendem, simultaneamente, prestações de “dar” e de “fazer”.

Sem mais delongas, a Emenda Constitucional n. 132/23,³⁵ fixa prazo para a extinção do ICMS e ISS, pondo fim à autonomia política dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituí-los, nos moldes até então permitidos pela Carta Fundamental e, em contrapartida, amplia a competência tributária da União, facultando-lhe a instituição de impostos e contribuições sociais sobre bens e serviços, sob a perspectiva econômica, ao alvedrio do legislador infraconstitucional.

A prevalecer este entendimento, quaisquer atos e negócios jurídicos, com ou sem onerosidade, envolvendo bens – no sentido material e imaterial (direitos) – e serviços, em tese, poderão ser tributados pela União, sem as restrições de sua competência residual para instituir novos impostos e novas contribuições. De conseguinte, na esteira do atual posicionamento da Suprema Corte (ADI 5659), acima referido, caberá somente à União – e não mais aos Municípios e Distrito Federal – tributar, *v. g.*, as operações que tenham por objeto o uso do “streaming”.

Deveras, a EC n. 132/23, ao introduzir na Carta Magna o Imposto sobre valor agregado, na forma do IVA-dual, delega à União, sem maiores ressalvas, o “poder” de instituir, mediante lei complementar, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e, de igual modo, a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, ambos sob a mesma disciplina de fatos geradores, bases de cálculo, determinação de alíquotas, sujeição passiva e privilégios fiscais.

E mais. Possibilita à lei complementar federal instituir e disciplinar a atuação de um Conselho Federativo para arrecadar, compensar e partilhar o montante arrecadado a título de IBS com os Estados, Distrito Federal e Municípios.³⁶ Implicações quanto ao eventual cerceamento da soberania popular – “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” – ou decorrentes da centralização de Poderes na esfera federal em detrimento do Federalismo Fiscal brasileiro, a nosso sentir,

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 651.703-PA, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário, julgado em 29.9.2016, por maioria de votos, publicado no DJ 5.7.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

³⁵ Art. 129, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Transcreva-se: “[...]Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.” (Incluído pela EC 132/23).

³⁶ Ressalte-se, *an passant*, a semelhança do IVA-dual como o IVA único e federal previsto na redação original da Proposta de Emenda constitucional n. 45 – PEC 45: FREITAS de Medeiros Junior, A. C.; CUNHA, C. R. “Reforma tributária: análise dos projetos de Emenda Constitucional 45/19 e 110/19 e a tributação da tecnologia”, *Revista De Direito Tributário e Financeiro*, V. 8, nº 1, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2022.v8i1.8615> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

merecem ser objeto central de outro estudo jurídico. São suficientes, para o momento, a eloquência de Roque Antonio Carrazza,³⁷ *verbis*:

Em relação às competências tributárias, tal rígida discriminação foi degradada – **inconstitucionalmente**, diga-se de passagem – pela EC 123/2023. Com efeito, **a partir de 2023**, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal **perderão a competência** para criar, lançar e arrecadar o ICMS (os Estados e o Distrito Federal) e o ISS (os Municípios e o Distrito Federal), **tributos que serão aglutinados no IBS** (imposto sobre bens e serviços). O novo imposto **será instituído**, por meio de lei complementar, pela **União**, e já em 2026, igualmente com base neste ato normativo, será administrado, arrecadado, repartido (entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal) e regulamentado por um **Comitê Gestor** que **terá competência**, ainda, para, a respeito da matéria, “decidir o contencioso administrativo (cf. art. 156-B, I a III, da CF).

[...]. **É o quanto basta** para que se perceba que, mesmo **em época de paz**, os Estados e os Município e o Distrito Federal **deixarão de ter competências tributárias privativas**. (Grifamos)

De nossa parte, conforme as razões apresentadas nos itens precedentes, perfilhamos o entendimento de que o fato gerador constitucionalmente possível do Imposto sobre Serviços (ISS) não alcança obrigações de “dar” bens e correlatos direitos. É dizer, não compreende, sob a interpretação sistemática e teleológica da Constituição de 1988, prestações de “dar” bem móvel em caráter provisório e, menos ainda, o pressuposto trabalho humano que lhe confere utilidade econômica.

Nossa Carta Fundamental é rígida, rigidíssima, diria Geraldo Ataliba, e de nada valeria para o “pagador de impostos” se, em desprestígio da unicidade e incindibilidade do Direito, as competências privativas pudessem, ao alvedrio do intérprete e aplicador do direito, serem alargadas e sobrepostas para aumentar ainda mais o poder estatal de tributar.

Ressalte-se que esse entendimento não implica que as cessões de direito não possam ser tributadas no Direito brasileiro, mas que apenas estão fora do campo de incidência constitucionalmente possível dos Estados (ICMS) e dos Municípios (ISS).

Deveras. A cessão de direito – sob a interpretação dogmática do Direito – insere-se no campo de competência residual da União, de modo que, sem invadir o campo de competência privativa dos demais entes políticos, poderá ser tributada, por meio de impostos e de contribuições sociais, em conformidade com a redação original da nossa Constituição Cidadã.

Como corolário, o uso de “streaming” – que, na acepção estritamente jurídica, não é equiparável aos “serviços” tributáveis pelos Estados e Municípios a título de ICMS e ISS, respectivamente –, insere-se no campo de competência residual da União, podendo desse modo ser regularmente tributado, como cessão ou licenciamento de direitos autorais, sem a necessidade de subterfúgios interpretativos ou reforma da Lei Fundamental que possam implicar a redução ou extinção da competência privativa de quaisquer entes da Federação brasileira.

4.1. Lei n. 214/25³⁸ e a tributação do uso do “streaming”

³⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 35ª ed., Jus Podium & Malheiros Editores, São Paulo, 2024, p. 143, nota de rodapé n. 25.

³⁸ Lei Complementar n. 214, de 16 janeiro de 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui

Tenhamos presente que a União têm competência tributária residual para instituir, por meio de Lei complementar, novos impostos e novas contribuições sociais para aumentar suas receitas, desde que destine 20% do produto arrecadado aos cofres públicos estaduais e distritais (inc. I, do art. 154 e §4º do art. 195).

A CF/88, ademais, veda incisivamente que esses novos tributos sejam cumulativos e tenham fatos geradores e bases de cálculo similares à dos demais impostos nela discriminados, preservando-se assim a competência tributária privativa de todos os entes da nossa Federação e, por via de consequência, conferindo a previsibilidade, certeza, confiança, lealdade e representatividade que legitimam a ação estatal de tributar. É, em decorrência disso, de duvidosa constitucionalidade a redução do campo de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, assim como a flexibilização dos limites constitucionais para a instituição de novos impostos e novas contribuições sociais pela União.

Sob essa diretriz interpretativa, cremos poder afirmar que a Emenda Constitucional n. 132/23, ao autorizar a criação do IBS e da CBS imposto sobre bens e serviços de “competência compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, incluído na CF/88) inaugurou nova ordem jurídica, conforme já indicavam as emendas e precedentes jurisprudenciais anteriores. Deveras, a partir da sua vigência, a União poderá, nos moldes a serem estabelecidos em lei complementar, instituir impostos e contribuições sociais sobre bens e direitos, compreendidos ou não em sua competência tributária, pois, entendimento contrário, implicaria reconhecer que seu advento não traz qualquer inovação à repartição de competência tributária consagrada pelo Constituinte Originário.

A confirmar essa conclusão, veja-se que, com fulcro na EC 132/23, foi aprovada a Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, que, ao instituir o IBS e a CBS, considera tributáveis todas as operações relativas à “instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito” (art. 3º, II, “b”).

Nesses termos, o IBS e a CBS incidirão sobre “operações onerosas com bens ou com serviços” (art. 4º), em especial, sobre qualquer fornecimento com contraprestação, decorrentes de licenciamento, concessão, cessão (art. 4º, §2º, III), assim como sobre a prestação de serviços (art. 4º, §4º), enfim, sobre “qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual”.

Observe-se que institutos juridicamente distintos – como cessão de direitos e prestação de serviços – estão compreendidos no campo de incidência desses novos tributos, a caracterizar o alargamento em razão da “avocação” de competências privativas outrora pertencentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Como corolário dessa novel legislação e do revigorante fôlego que tem tomado a corrente de interpretação econômica do Direito, o “uso do streaming” que, conforme o atual posicionamento da Suprema Corte, é “serviço” tributável apenas pelos Municípios e pelo Distrito Federal, será tributado amplamente pelo IBS e da CBS (v. itens de 1 a 57, do Anexo 10, da LC 214/25), sem a exigência do repasse, pela União, aos Estados e ao Distrito Federal, de 20% do produto arrecadado.

No campo propositivo, todavia, continuamos a sustentar que a necessidade estatal de tributar não justifica nem pressupõe o menoscabo do nosso Sistema Tributário Nacional, razão pela qual rechaçamos qualquer interpretação do Direito que, a pretexto de satisfazer finalidades sociais, coletivas, públicas ou de interesse público, malbarateie as limitações constitucionais originalmente impostas ao “poder” de tributar. Entendimento, contrário, segundo pensamos, implicaria “despejar a criança com a água do banho” ou “cortar a árvore para colher o fruto”.

5. Conclusão

[%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria](#) (Acessado: 14 fevereiro 2025).

Sob o Estado Democrático de Direito sempre haverá desigualdade socioeconômica, em maior ou menor grau, a depender do estágio civilizatório que a sociedade tenha alcançado. Nada obstante, espera-se que, sob a gestão republicana, o respeito aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte e a transparência na destinação dos recursos provenientes da arrecadação de tributos possam atestar a legitimidade da atuação estatal.

Acréscimos, supressões e alterações no texto original da Lei Maior, como salta aos olhos, raramente têm o condão de melhorar a qualidade da gestão das contas públicas, afinal, a simplificação do sistema arrecadatório, nos limites do que se fizer estritamente necessário – assim como a transparência na aplicação dos recursos públicos – é matéria reservada à legislação infraconstitucional, em harmonia com as diretrizes da Carta Republicana, sob pena de abrir as portas para o manicômio judicial tributário.

Novas bases econômicas poderão ser tributadas pela União sem que, para tanto, os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes sejam cerceados e tolhida seja a autonomia política dos demais entes da federação brasileira. Sob essa linha de raciocínio, compartilhamos o entendimento doutrinário segundo o qual, com esteio na interpretação sistêmica e teleológica das leis, a tributação do uso do “streaming” se insere no campo de competência tributária residual da União.

Na hipótese, todavia, de ser considerado “serviço” compreendido no âmbito de incidência do ICMS – ou, nos termos do atual posicionamento da Suprema Corte, pertencente à esfera de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal, – o uso do “streaming”, por via de consequência, em tese, não poderá ser “bitributado” pela União nem mesmo por meio de competência compartilhada, sob pena de caracterizar ilegítimo exercício de competência tributária.

São essas, pois, nossas primeiras ilações em torno da inovação trazida pela EC n. 132/23 e pela LC 214/25, com destaque especial para a tributação do uso do “streaming”.

6. References

- AMORIM, J. E. B. de. “A extensão do manto da cláusula pétrea do pacto federativo: um estudo sobre o federalismo fiscal e reforma tributária”, *Cadernos de Direito Actual*, nº 15, 2021, p. 589–599. Disponível em: <https://www.cadernosdedereitoactual.es/index.php/cadernos/article/view/688> (Acessado: 20 abril 2025).
- ÁVILA, H. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, Malheiros Editores, São Paulo, 2011.
- ÁVILA, H. “Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS”, *Revista Direito Tributário Atual*, V. 56. nº 42, 2024, p. 701-730.
- BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. (Derzi, M. atualiz.), 12ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2013.
- BBC NEWS Brasil. “4 dados que mostram por que Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório.” Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761> (Acessado: 14 fevereiro 2025).
- BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., Lejus, São Paulo, 1998.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional de 1966*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm (Acessado: 14 fevereiro 2025).
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm (Acessado: 14 fevereiro 2025).
- BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%20214%2C%20DE%2016%20DE%20JANEIRO%20DE%202025&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,e%20altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria

(Acessado: 14 fevereiro 2025).

BRASIL. Câmara dos Deputados. "Governo revê contas e projeta déficit de R\$ 9,3 bilhões para 2024". Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/noticias/1046342-governo-reve-contas-e-projeta-deficit-de-r-93-bilhoes-para-2024/>, bem como "Estatísticas fiscais": <https://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasfiscais>. (Acessado: 14 fevereiro 2025).

BRASIL. Ministério da Fazenda. "Dívida Pública Federal encerra o mês de abril em R\$ 6,704 trilhões, aponta Tesouro Nacional". Disponível em:

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/maio/divida-publica-federal-encerra-o-mes-de-abril-em-r-6-704-trilhoes-aponta-tesouro-nacional> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Receita Federal. "Série Histórica". Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 112.947-6-SP, Relator: Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 19/6/1987, publicado no DJ 7/8/1987. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 106.047, Relator: Ministro Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 19/11/1985, publicado no DJ 13/12/1985. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197766> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 592.905, Relator: Ministro Eros Grau, Plenário, julgado em 2/12/2009, publicado no DJe 5/3/2010. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078> (Acessado: 14 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121, Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator do acórdão: Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgado em 11/10/2000, publicado no DJ de 25/5/2001. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 439.796/PA, Pleno, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, julgado em 6/11/2013, publicado no DJ 17/3/2014. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 651.703-PA, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário, julgado em 29/9/2016, publicado no DJ 5/7/2019. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> (Acessado: 6 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário, julgado em 28/2/2019 publicado no DJ 7/5/2019. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745501> (Acessado: 7 fevereiro 2025).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 651.703-PR, Relator: Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em 4/4/2022, publicado no DJ 29/4/2022. Disponível em

- <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760464110> (Acessado: 7 fevereiro 2025).
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 634.764/RJ, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 8/6/2020, publicado no DJe 1/7/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753145914> (Acessado: 14 fevereiro 2025).
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5659-MG, Relator: Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em 24/2/2021, publicado no DJ 20/5/2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810> (Acessado: 14 fevereiro 2025).
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945-MT, Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Relator do acórdão: Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em 24/2/2021, publicado no DJ 20/5/2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> (Acessado: 6 fevereiro 2025).
- CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 35ª ed., São Paulo: Jus Podium & Malheiros Editores, 2024.
- CARRAZZA, R. A. *ICMS*, 14ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2009.
- COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*, Dialética, São Paulo, 2009.
- FREITAS de Medeiros Junior, A. C.; CUNHA, C. R. "Reforma tributária: análise dos projetos de Emenda Constitucional 45/19 e 110/19 e a tributação da tecnologia", *Revista De Direito Tributário e Financeiro*, V. 8, nº 1, 2022, p. 01-16.
- HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. *The Cost of Rights: Why the liberty depends on taxes*, W. W. Norton & Company, New York and London, 2000.
- MOREIRA, A. M. "A Tributação dos Serviços de Comunicação: conflitos de competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)". Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/ISSxICMS-ABDF.pdf> (Acessado: 7 fevereiro 2025).
- OLSEN, T. V.; TUOVINEN, J. "Entre a democracia militante e o vigilantismo do cidadão: usando assembleias dos cidadãos para manter partidos democráticos", *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, V. 29, nº 2, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.25192/ISSN.1982-0496.RDFD.V.29.II.2806>.
- PINHEIRO, H. "Gastos Tributários: por uma autonomia conceitual em relação a renúncia de receitas e benefícios tributários", *Revista de la Facultad de Derecho*, nº 58, 2024, e205.
- SILVA, C. D. P.; SARAIVA, B. C. "Capitalismo, Cidadania e Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira de 1988", *Cadernos de Direito Actual*, nº 22, 2023, p. 406-420.