

A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE PLATAFORMAS E SERVIÇOS DE STREAMING: UMA ANÁLISE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

THE IMPACT OF THE ISS ON STREAMING PLATFORMS AND SERVICES: A CONSTITUTIONAL AND JURISPRUDENTIAL ANALYSIS ON THE TOPIC

Lucas Gonçalves da Silva *
Marcelo Vituzzo Perciani **

RESUMO

O presente artigo busca discutir acerca da cobrança do Imposto Sobre Serviços - ISS sobre as plataformas e serviços de Streaming, analisando-se para tanto alguns aspectos intrínsecos ao avanço dos suportes digitais na atualidade, os espaços virtuais trazidos com esses avanços tecnológicos e as novas possibilidades de cobrança por parte do fisco, bem como a constitucionalidade e a aplicabilidade no campo prático desse tributo a luz da Constituição Federal de 1988, assim como do posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF). Nesse contexto, este artigo busca compreender e analisar as questões inerentes a essa evolução vivenciada pelo direito tributário no âmbito das plataformas online implementadas em ambientes digitais, especificamente quanto ao reconhecimento da competência tributária de arrecadação e fiscalização e incidência do crédito tributário do ISS, com enfoque na análise constitucional dos resultados decorrentes da instituição desse imposto sobre essas atividades, uma vez que o direito busca adequar-se a nova realidade digital vivenciada pela sociedade.

Palavras-chave: Serviços de Streaming. ISS. Direito Tributário. Direito Constitucional.

ABSTRACT

This article seeks to discuss the collection of the Tax on Services - ISS on Streaming platforms and services, analyzing some aspects intrinsic to the advancement of digital media today, the virtual spaces brought with these technological advances and the new possibilities of collection by the tax authorities, as well as the constitutionality and applicability in the practical field of this tax in the light of the Federal Constitution of 1988, as well as the jurisprudential position of the Federal Supreme Court (STF). In this context, this article seeks to understand and analyze the issues inherent to this evolution experienced by tax law within the scope of online platforms implemented in digital environments, specifically regarding the recognition of tax collection and inspection competence and incidence of the ISS tax credit, with a focus on in the constitutional analysis of the results arising from the institution of this tax on these activities, since the direct seeks to adapt to the new digital reality experienced by society.

Keywords: Streaming Services. ISS. Tax law. Constitutional right.

* Advogado. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário U: VERSE (2020). Pós-Graduando em Advocacia Previdenciária pela escola Brasileira de direito - EBRADI (2021). goncalveslucas.ac@gmail.com

** Mestre em Ciências Policiais de Segurança e Ordem Pública pela Academia de Polícia Militar do Barro Branco. Professor universitário na Faculdade Metropolitana o Estado de São Paulo – FAMEESP. marcelovituzzo@faculdametropolitana.edu.br

Introdução

Esse trabalho visa analisar a incidência do Imposto Sobre Serviços sobre as plataformas e serviços de streaming partindo de uma análise constitucional e jurisprudencial sobre o tema, ante a configuração da atual sistemática da Constituição Federal de 1988 e o significativo avanço no âmbito do direito tributário e constitucional dos novos suportes tecnológicos.

Outrossim, é válido destacar que a Streaming é uma tecnologia desenvolvida na última década que viabiliza a transmissão de dados e informações por meio da rede de internet de modo contínuo, disponibilizando aos seus usuários uma variedade de mídias digitais de forma extremamente acessível, razão pela qual a difusão dessas informações multimídias propiciaram a obtenção de um capital extremamente lucrativo, o que justificaria em parte a disputa entre os entes estaduais e municipais pela competência tributária sobre os serviços ofertadas pelas plataformas de streaming.

Nesse diapasão, o ponto nevrálgico do tema analisado em questão se perfaz na compreensão prática do atual sistema jurídico brasileiro tributário diante do marco evolutivo da internet, analisando-se para tanto as questões intrínsecas a incidência do crédito tributário nos serviços prestados por meio das plataformas de Streaming, de maneira que haja verdadeira observância da competência de arrecadação e fiscalização tributária em harmonia com os preceitos jurídico constitucionais.

Assim sendo, foram realizadas pesquisas documentais e bibliográficas com o intuito de explorar de forma pontual todas as facetas apresentadas pelo tema ora em discussão, isso pois a regulamentação tributária dessa ferramenta tecnológica que é o streaming, em detrimento da previsão legal pátria, para além do debate sobre a incidência tributária e o seu fato gerador, está calcada no verdadeiro interesse do Fisco de aumentar a arrecadação tributária.

1 Considerações acerca da origem das plataformas de *Streaming* e a regulamentação tributária no ordenamento jurídico brasileiro

Com o advento da internet e das novas tecnologias, que marcaram substancialmente o século XXI, diversas foram as mudanças no cenário econômico, político e social do Brasil e do mundo, havendo a partir delas consideráveis mudanças decorrentes desse processo evolutivo de modernização dos meios de comunicação criados pelo homem, principalmente nas relações de mercado e consumo.

Diante disso, é visível o avanço expressivo nas demandas tecnológicas nascidas desse novo mercado de consumo que provém das novas tecnologias desenvolvidas, bem como da criação e melhoria na prestação desses serviços, a exemplo das plataformas de streaming como Netflix, Amazon Prime, HBO Max, Disney Plus Star Plus, dentre outras.

Por conseguinte, vê-se que uma das múltiplas facetas que a tecnologia trouxe está relacionada diretamente com o aprimoramento desses serviços, que se destacam pela praticidade no acesso aos diversos conteúdos sem a necessidade de download por parte do usuário, viabilidade do custo da assinatura e possibilidade de uso esporádico do serviço, como é o caso dos cartões pré-pagos da Netflix.

Nesse ínterim, vê-se que essas plataformas digitais vêm sendo utilizadas mundialmente pelas pessoas em detrimento da dinâmica que elas proporcionam, uma vez que tornam de fácil acesso a visualização de diversos conteúdo, como músicas, séries e filmes por meio das redes de computadores e celulares. É o que preleciona Diego Leonardo de Souza Fonseca (2021, p. 4):

O streaming é um recurso tecnológico de transmissão de conteúdo online que permite a criação de um ecossistema de compartilhamento de conteúdos digitais: filmes, séries, músicas, programas e outros tipos de recursos de entretenimento. A tecnologia streaming desenvolve uma forma de distribuição de dados por meio dos recursos de multimídia compartilhados a partir da rede mundial de computadores – a internet.

Insta destacar que o Estado, tem dificuldade em acompanhar o crescimento constante e acelerado do setor tecnológico que acaba por direcionar os novos negócios jurídicos celebrados por meio, e em razão, do surgimento da internet. Não se trata, no entanto, de que o Estado não esteja cumprindo sua função legislativa ou seja omissa a essa nova realidade, mas que é pungente que haja uma contínua adequação jurídica quanto aos fatos jurídicos geradores do crédito tributário ou mesmo da regulamentação desses negócios, ante a mudança das relações de mercado e criação de empresas nesse seguimento e a comercialização desses serviços via internet.

Isso pois, o Ente público deve estar atento ao novo fluxo de mercado que acaba por promover significativas modificações nas relações econômicas e tributárias. Desse modo, levando-se em conta a competência tributária outorgada pela Carta Magna, o Estado tem o importante papel de gerenciar a receita pública, com a correta arrecadação tributária decorrente das cobranças de tributos por parte dos seus contribuintes.

Dado o manifesto crescimento desse seguimento e ante a necessidade de regulamentação legislativa, uma vez que ainda não havia tributação da tecnologia que

envolve a prestação do serviço ofertada pelo streaming, o entretenimento de conteúdo audiovisual por assinatura através da internet passou a ser tributado pelo ISS, conforme artigo 156 da Constituição Federal de 1988 e lei complementar nº 157/2016, que dispõe sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN em conteúdos disponibilizados por meio das plataformas de streaming.

Isso porque o legislador buscou prever a possibilidade de tributação, de maneira a evitar a existência de desigualdades comerciais e econômicas, de modo que, uma vez sendo prestado tal serviço torna-se passível a exigência do crédito ante o nascimento do fato gerador passível de tributação. Outrossim, torna-se fundamental compreender que:

Existem duas modalidades de streaming: o (a) live streaming e o (b) streaming on demand. A primeira se resume a transmissão que esteja ocorrendo ao vivo, ou seja, no momento da transmissão. Por sua vez, o streaming on demand, permite que o usuário assista a filmes, séries ou escute músicas na hora e onde quiserem, inclusive pausando, retrocedendo ou avançando a mídia. As plataformas de streaming são um produto que viabiliza o acesso a um conteúdo numa plataforma eletrônica, por meio da internet para que usuário mensalista tenha acesso a este conteúdo. Via de regra, o contrato para permitir o acesso é estabelecido entre a plataforma e o usuário, a fim de que ele tenha disponibilizado esse conteúdo audiovisual. O usuário tem acesso a filmes, documentários, séries, shows, dentre outras possibilidades. Todo esse conteúdo é disponibilizado nessa plataforma on-line que pode ser acessada de qualquer lugar do mundo (PEREIRA, 2021, p. 2).

Nesse contexto, esse mercado é altamente promissor, sendo notável que as plataformas de streaming permitem que milhões de usuários possam usufruir desses serviços, não importa sua localização geográfica, tendo acesso a qualquer hora a esses conteúdos audiovisuais disponíveis de maneira online.

É imperioso compreender em que se perfaz essa modalidade de serviço, haja vista a necessidade de adequação por parte do fisco ao fato gerador do crédito tributário, razão pela qual compreender a natureza do Imposto Sobre Serviços – ISS, principalmente no que tange a sua previsão legal e constitucionalidade de aplicação no ordenamento jurídico-tributário.

2 A natureza jurídica do ISS e sua incidência sobre os serviços de *streaming*

O sistema tributário pátrio elegeu algumas espécies de tributos, entre elas estão os impostos, as taxas, bem como as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições especiais, conforme entendimento calcado pela doutrina e jurisprudência

majoritária, sendo chamada no plano constitucional de teoria penta partida, uma vez que se compreende no ordenamento a existência dessas cinco espécies de tributos.

Os impostos, em particular, estão previstos inicialmente no art.145, inciso I da Carta Cidadã. O imposto pode ser concebido como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que não dependente de qualquer atividade estatal específica, seja ela relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou mesmo ao seu patrimônio, é o que se extrai do disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional (SABBAG, 2009).

Conquanto, em seu artigo 156, inciso III, a Constituição Federal de 1988 dispõe que: “**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre: **III** - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. ” (BRASIL, 1988). Vê-se que o ISS é, portanto, constitucionalmente reconhecido como uma espécie de imposto, possuindo sabidamente essa natureza jurídica.

Sabe-se que a lei complementar nº 116, editada em 31 de julho de 2003, dispõe quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, tratando sobre a competência dos Municípios e do Distrito Federal. O ISS se trata de uma atividade administrativa que incide sobre as prestações de serviço, tendo como finalidade essencial a arrecadação, de modo que é uma das principais fontes de receitas dos entes municipais.

Em 2016 a Lei Complementar nº 166/2003 foi alterada pela da Lei Complementar nº 157/2016, que acrescentou a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre os conteúdos disponibilizados por meio das plataformas de streaming, que não têm cessão definitiva, de conteúdo de texto, áudio, vídeo e imagem através da internet. Isso é o que podemos extrair do referido dispositivo legal, vejamos conforme o anexo da lei complementar nº 157/2016:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (BRASIL, 2016).

Com essa mudança legislativa o ISS passou a incidir sobre os conteúdos disponibilizados por meio das plataformas de streaming. A adequação do referido

imposto no campo prático dividiu opiniões no âmbito jurídico-doutrinário, uma vez que torna necessário, como mencionado anteriormente, sua adequação a competência tributária lhe outorgada pela Carta Magna.

3 ISS X ICMS: a competência para tributação dos serviços de *streaming*

Uma das grandes questões que envolviam a tributação desses serviços estava relacionada as discussões levantadas acerca da competência tributária para fins de arrecadação do fisco, isso porque no Brasil, em detrimento dessa “economia digital”, era indispensável saber se tais serviços prestados por essas empresas do seguimento da tecnologia estão sujeitos à tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ou pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (SANTOS, 2019).

Em vista disso,, quando se fala em ISS e ICMS para fins de tributação dos serviços de streamings, torna-se necessário compreender a natureza de incidência desses impostos, como fora explanado sobre o ISS, torna-se necessário compreender o papel do ICMS e suas hipóteses legalmente previstas, isso pois:

Para que ocorra subsunção dos fatos à Regra-matriz do ICMS é necessário que ocorra operação de circulação de mercadoria. A hipótese de incidência do ICMS ganha concretude quando há efetiva operação de circulação de mercadoria. Sendo assim, para que seja possível a tributação do software através do ICMS é necessário que o software seja considerado mercadoria e que as operações envolvendo softwares impliquem transferência de propriedade (operação de circulação) (MAIA, 2017, p. 483).

Nesse sentido, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, sendo essas mercadorias aquelas que se amoldam ao conceito jurídico de bem móvel, corpóreo, com valor inerente a si própria e tenha como finalidade a atividade mercantil. Assim, para fins de cobrança do ICMS é necessário que o bem tributável seja corpóreo, dessa maneira vê-se que o software das plataformas de Streaming é essencialmente um bem incorpóreo, não havendo inicialmente, quando se trata de mercadorias, a possibilidade incidência de ICMS nesse contexto mercantil.

Conseqüentemente, o ICMS também incide sobre serviços, que podem ser compreendidos como os serviços de comunicação, conforme disposto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, que descreve como hipótese de incidência tributária o ato de “prestar serviço de comunicação”. É importante compreender o que

seriam esses serviços de comunicação, haja vista a necessidade de análise da regra matriz de incidência do crédito tributário.

Contudo, a Constituição Federal/88 em seu artigo não define o que seja esse “serviço de comunicação”, de forma que competiu a lei infraconstitucional dispor sobre a matéria. Nesse interim, a Lei Complementar nº 87/1996, consoante artigo 2, inciso III, dispõe que o ICMS incide sobre:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Assim, se tratando da incidência do ICMS quanto aos serviços de comunicação, é necessário que essa prestação de serviço seja onerosa, sendo prestada para terceiros por qualquer meio. Contudo, a própria legislação infraconstitucional não deixa claro as hipóteses de incidência, seguindo o que preleciona a Constituição, de maneira que se presta tal serviço de comunicação quando disponibilizado canais ou meios de comunicação para que seja veiculado mensagens que o usuário do serviço deseje enviar ou receber.

A despeito do surgimento da incidência tributária sobre os serviços de streaming, relativamente a determinadas atividades desenvolvidas no âmbito da comunicação, dúvidas e questionamentos tem surgido nesse espaço, isso porque a incidência do crédito tributário poderia ocorrer por meio do ICMS, sendo regulado pelos Estados, ou do ISS, sendo regulado pelos Municípios.

Isso ocorre, tendo em vista que Estados e Municípios, possuem aparentemente competência tributária para executar, uma vez que contemplam os moldes dos mesmos serviços de comunicação. Assim, alguns doutrinadores entendem que o serviço de streaming deve ser tributado pelo ISS, em razão da Lei Complementar nº 157 editada em

2016, que prevê como um serviço tributável pelo ente municipal e em conforme jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (STF).

Já outra parte dos juristas compreende que o ICMS seria o mais constitucionalmente adequado, conforme nos elucidou André Mendes Moreira (2010, p. 1) ao destacar que: “[...] no âmbito da Constituição, pode-se dizer que não há qualquer possibilidade de conflito de competência: se o serviço for de comunicação, será tributado tão-somente pelo ICMS, excluindo-se qualquer outra incidência por força do disposto nos arts. 155, II, 155, §3º e 156, III da CR/88”.

Com efeito, é importante destacar que a adição feita pela Lei Complementar nº 157/2016 dos subitens 1.03, 1.04 e 1.9 à Lei complementar Nº 116/2003 (ISS) provocou, ante todas as nuances do crédito tributário, a necessidade de discussão sobre a inconstitucionalidade da alteração legislativa, isso pois o serviço de streaming, não preencheriam a regra matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

4 Uma análise constitucional sobre a cobrança de ISS sobre os serviços de *streaming*

O ISS é um imposto que incide sobre as prestações de serviço e tem como ente competente para realizar sua fiscalização e arrecadação os municípios e o distrito federal, tal competência é instituída pela Constituição Federal/1988, com forme artigo 130, incisos I e III, estando prevista sua autonomia financeira e legislativa. *In verbis*:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (BRASIL, 1988)

Nesse contexto, tratando sobre as disposições constitucionais e as regras de competência para fins de tributação, os municípios teriam competência para a instituição e arrecadação de tributos de sua competência, sendo necessária previsão em lei complementar incluindo a atividade na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

O disposto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 88, aduz quanto a competência dos Estados e do Distrito Federal referente a cobrança do imposto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - 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; (BRASIL, 1988)

Nesse interim, reitera-se que a Constituição Federal em seu artigo 155 atribui competência aos Estados e Distrito Federal a instituição de imposto sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias, bem como das prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, tendo tal imposto a finalidade precípua a arrecadação fiscal, de modo que visa arrecadar recursos para os cofres públicos.

Nessa senda, ao realizar uma análise da legislação pátria que dispõe sobre a cobrança do ISS, convém notar que a Lei Complementar nº 116/2003 não possui uma descrição precisa e objetiva sobre o que seria esse “serviço”, tendo somente acrescentado uma lista em anexo que contempla 230 itens que tratam sobre quais atividades estão compelidas à tributação do referido Imposto Sobre Serviços (SANTOS; COUTINHO, 2019).

Além disso, salienta-se que em determinados desses itens há a expressão “em congêneres”, que é compreendida, por definição, como tudo aquilo que analogicamente tem a mesma aparência, é parecido, semelhante, ou seja, é do mesmo gênero.

Assim, em termos tributários, essa ideia abrangente de similaridade entre os serviços pode acarretar em uma maior abertura tributária para que os entes municipais possam exercer sua autonomia fiscal ou, a contrário senso, tornar-se um verdadeiro risco para o contribuinte, uma vez que permite a inclusão de serviços não compatíveis com a lista anexa, nos termos do princípio disposto no Capítulo IV, art. 108, §1º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), acarretando na inconstitucionalidade jurídico-tributária dessa cobrança por parte do fisco municipal (SANTOS; COUTINHO, 2019). Vejamos o que o referido dispositivo legal prediz:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (BRASIL, 1966)

Portanto, é necessária prudência legislativa e fiscal-tributária quanto a todos os aspectos tributários dos serviços que envolvem a matéria em debate, isso em virtude da necessidade de observância do texto Constitucional, e em relação as regras infraconstitucionais a serem respeitadas. Isso pois:

Com a inclusão dos serviços de streaming no rol de incidência do ISS, diversas questões quanto à constitucionalidade da referida arrecadação passaram a ser discutidas, levando em conta a caracterização do serviço e sua hipótese de incidência, isto é, qual é o momento abstrato descrito em lei que, uma vez ocorrido, dará origem a obrigação pelo pagamento e o alcance da lei que dispõe sobre tal tributo. De acordo com a doutrina tributária apresentada, constata-se que a cobrança do ISS sobre os serviços de streaming é passível de inconstitucionalidade, pois estes não caracterizam uma prestação de serviço de alguém para outrem, ainda que para alguns autores, sua cobrança é legítima, uma vez que empresas atuantes nesse segmento estão prestando um serviço aos seus consumidores (SANTOS; COUTINHO, 2019, p. 106).

É importante destacar que, embora parte da doutrina e mesmo a própria jurisprudência pátria sejam favoráveis ao reconhecimento da incidência tributária do ISS sobre as atividades de streaming, ao examinar as regras de competência tributária que autorizam a tributação desses serviços, Bruno Capelli Fulginiti (2020, p. 136) alerta para o fato de que:

De um lado, não há incidência do ISSQN, porque as atividades de streaming envolvem a disponibilização de conteúdo audiovisual a um universo de assinantes, isto é, representam verdadeira cessão de uso desse conteúdo por tempo determinado. Tais atividades, portanto, não envolvem uma obrigação de fazer como resultado, ainda que atividades-meio possam se mostrar necessárias no desenvolvimento das respectivas atividades. Nesses termos, considerando o conceito de serviço tributável incorporado pelo texto constitucional, não há que se falar na incidência do imposto municipal sobre tais atividades.

Dessa forma, segundo o autor seria tal incidência incompatível com o texto constitucional, de maneira que a natureza tributária do ISS não contempla o caso em concreto de incidência tributária. Ademais, segundo Daniela Iglesias Seabra (2018) a ampliação do conceito de serviço nesse caso do ISS, que não somente as obrigações de fazer decorrentes dos esforços humanos, implicaria na ampliação da competência tributária dos entes municipais, o que por si só já violaria a norma constitucional.

Além disso, é válido lembrar que o sumula vinculante nº 31, afastou a incidência do ISS sobre videolocadoras, por compreender que estas prestariam atividade de locação sobre bens móveis, de modo que haveria a necessidade de aplicação analógica do entendimento firmado, uma vez que tanto locadoras quanto as plataformas de streaming fornecem conteúdos audiovisuais, não havendo que se falar em distinção em razão da diferença adotada no método de disponibilização desses conteúdos (SEABRA, 2018).

Dito isso, é notório que parte da doutrina também entende pela não incidência do ICMS, uma vez que a hipótese de incidência tributária não se amoldaria aos elementos que caracterizam tal espécie tributária, isso pois:

[...] não há incidência do ICMS, pois o objeto da operação não envolve uma mercadoria, entendida como um bem corpóreo objeto destinado ao comércio. Ainda que essa distinção fosse ultrapassada, tampouco haveria que se falar na ocorrência de uma transferência de titularidade do conteúdo audiovisual disponibilizado por meio da atividade de streaming. Com efeito, havendo disponibilização temporária, a atividade em questão assemelha-se à locação de conteúdo, razão pela qual não há que se falar na incidência do imposto estadual (FULGINITI, 2020, p. 136).

Aliado a isso, é necessário pontuar que a *contrário sensu* do que nos dispõe o Supremo Tribunal Federal - STF em seus julgados recentes, a distribuição de competências tributárias trazidas pelo texto constitucional não tem como intenção exaurir a realidade econômica decorrente das atividades e negócios criados pelos contribuintes.

Em outros termos, inexistente a competência tributária residual dos entes municipais no que tange a tributação de qualquer outra atividade que possua conteúdo econômico que não tenha sido prevista por outros tributos (FULGINITI, 2020).

A própria Magna Carta reserva à União Federal competência tributária residual, nos moldes do que dispõe o artigo 154, em seu inciso I. Assim, se a própria norma constitucional em seu texto reconhece a possibilidade de que o ente federal venha a instituir impostos sobre essas outras realidades econômicas não constantes no cenário tributário pátrio.

Dessa maneira, vê-se que as regras constitucionais referente competência tributária não possui nenhuma pretensão de exaurir as realidades econômicas passíveis de tributação, isso pois segundo Bruno Capelli Fulginiti (2020, p. 136):

Em outras palavras, a previsão expressa de uma competência residual consubstancia argumento conclusivo em favor do entendimento de que existem situações fáticas que não foram contempladas pelas regras constitucionais de competência tributária nos termos atualmente estabelecidos pelo texto constitucional. Portanto, ao contrário do que afirma o Ministro Luís Roberto Barroso, não há que se falar na intenção do texto constitucional em impedir que determinadas situações indicativas de capacidade econômica deixem de ser atingidas pela tributação. Pelo contrário: é a própria Constituição que pressupõe a existência de situações fáticas não sujeitas à incidência tributária.

O reconhecimento dessas hipóteses de não incidência podem permitir o aprimoramento da técnica legislativa de interpretação e aplicação da norma tributária,

uma vez que existem casos em concreto que não foram previstos, mas podem ser por meio da competência residual contemplados.

Por essa razão, torna-se de grande relevância o debate sobre a organização tributária nacional, em especial quanto a matéria de competência, bem como no tocante a discussão sobre a contemplação constitucional das espécies tributárias e a mudanças decorrentes do mercado em que se perfaz os serviços de streaming.

5 Uma análise jurisprudencial sobre a cobrança tributária dos serviços de *streaming*

Conforme já disposto anteriormente, a jurisprudência pátria tem compreendido como legal a incidência do Imposto Sobre Serviços sobre a atividade de streaming e download, uma vez que tais atividades envolveriam a obrigação de fazer. Vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS SOBRE STREAMING E DOWNLOADS DE CONTEÚDO PELA INTERNET. LEGALIDADE. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. A empresa impetrante possui legitimidade para impetrar o presente mandamus, porquanto presta o serviço objeto da tributação que entende eivada de ilegalidade e incidente sobre atividade que não se subsume a norma, violando direito líquido e certo que alega possuir. 2. É legal a incidência do ISS sobre a atividade de streaming e download, pois envolve obrigação de fazer. 3. Vigência da lei municipal nº 809/2016 posterior à publicação e à produção dos efeitos da LC 157/2016, em respeito aos princípios da anuidade tributária e da anterioridade nonagesimal, na medida em que o tributo só passou a ser exigido a partir de 30-3-2017. PRELIMINARES CONTRARRECURSAIS AFASTADAS E RECURSO DESPROVIDO. (Apelação Cível Nº 70077790889, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 20/06/2018). (TJ-RS - AC: 70077790889 RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Data de Julgamento: 20/06/2018, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 26/06/2018) (BRASIL, 2018).

Ressalta-se que o entendimento firmado pelos tribunais acompanha o posicionamento atual do STF. Nesse diapasão, a suprema corte, uma vez chamado a se posicionar sobre o tema, proferiu no julgamento do RE 176.626, o entendimento de que o ISS deverá incidir não apenas sobre as atividades de streaming, como de download, isto é, aquelas que envolveriam obrigações de fazer.

Assim, segundo entendimento do Supremo, a despeito da conceituação desses serviços para efeitos de tributação por meio do ISS, a atividade deverá se submeter à cobrança do ISS, tendo como necessidade o preenchimento dos requisito em lei complementar, e portanto, o atendimento ao item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. *In verbis*:

Decisão Trata-se de Agravo em Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado (fl. 1, Vol. 9): “APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ISS. SERVIÇOS DE “STREAMING”. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NO ITEM 1.09 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 07/73 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE, INCLUÍDO PELA LC Nº 809/16. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE. TRIBUTO INSTITUÍDO E COBRADO EM CONFORMIDADE COM A REGRA DO ART. 156, III, DA CF/88, BEM ASSIM COM A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL QUE O FUNDAMENTA E DÁ VALIDADE (LC Nº 116/03, COM ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LC Nº 157/16). VÍCIO FORMAL OU INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL NÃO VERIFICADOS. Segundo entendimento jurisprudencial desta Corte, “é legal a incidência do ISS sobre a atividade de streaming e download, pois envolve obrigação de fazer” (“ut” ementa da AC nº 70077790889, julgada pela 1ª Câmara Cível deste Tribunal). [...] (STF - ARE: 1304259 RS 0303103-68.2019.8.21.7000, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 24/02/2021, Data de Publicação: 26/02/2021) (BRASIL, 2021).

Em razão disso, o serviço de streaming passou a ser considerado serviço tributável pelo ISS, excluindo-se no plano jurisprudencial a possibilidade de reconhecimento da legalidade na cobrança do ICMS. Por conseguinte, não se trataria de hipótese de circulação de mercadorias, nem mesmo de serviço de comunicação, uma vez que se entende como serviço de “valor adicionado”, na esteira da jurisprudência do STJ.

Considerações Finais

Nesse contexto, verifica-se que a inclusão dos serviços de streaming no rol de incidência do Imposto Sobre Serviços, provoca diversas discussões no âmbito da constitucionalidade da referida arrecadação, em especial pela dificuldade em conciliação da caracterização do serviço com as hipóteses de incidência do ISS, uma vez que seria necessário definir qual o fato gerador descrito em lei que, uma vez tendo ocorrido, permitiria o surgimento da obrigação e o direito de cobrança pelo fisco, sendo, portanto, inegavelmente necessário uma análise da constitucionalidade prática dessa cobrança.

Com isso, considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência tributária sobre a atividade econômica correlata ao streaming, considera-se que estar como serviço, a ser tributável pelo Imposto Sobre Serviços. Assim, existindo previsão normativa em lei complementar, que inclui tal atividade na lista de serviços tributáveis pelo referido imposto, os entes municipais estão aptos a adequar suas respectivas legislações a fim de promover a arrecadação do imposto.

Contudo, vê-se que o reconhecimento do ISSQN no plano da jurisprudência pátria está longe de silenciar os questionamentos jurídicos decorrentes da não competência tributária para fins de arrecadação por parte do fisco municipal no que tange aos serviços de streaming, uma vez que, como explanado, parte dos juristas e doutrinadores compreendem que a cobrança do ISSQN sobre os serviços de streaming é passível do reconhecimento de inconstitucionalidade, uma vez que não se amoldam a uma prestação de serviço, não envolvendo obrigações de fazer com resultado finalístico.

Portanto, se mostra de grande relevância o presente tema, uma vez que a regulamentação implementada pela Lei Complementar nº 166/2003, que fora modificada pela da Lei Complementar nº 157/2016 ao incluir a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre os conteúdos disponibilizados por meio das plataformas de streaming, é atual e tem provocado inúmeros debates quanto a sua aplicabilidade prática na organização fiscal municipal e sua constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Referências

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 fev. de 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 15 fev. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul TJ-RS. **Recurso de Apelação nº 70077790889 RS**, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Data de Julgamento: 20/06/2018, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 26/06/2018. Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/594143413/apelacao-civel-ac-70077790889-rs>. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 1304259**. STF - ARE: 1304259 RS 0303103-68.2019.8.21.7000, Ministro Relator: Alexandre de Moraes, Data de Julgamento: 24/02/2021, Data de Publicação: 26/02/2021. Disponível em:

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1172003453/recurso-extraordinario-com-agravo-are-1304259-rs-0303103-6820198217000>. Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 16 fev. 2022.

FONSECA, Diego Leonardo de Souza. O streaming e a virtualização dos serviços de informação: uma análise sobre a adaptação das bibliotecas frente à pandemia de Covid-19. **Revista ACB: Biblioteconomia em Santa Catarina**, Florianópolis, v. 26, n. 1, p. 1-20, jan./abr. 2021.

FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de Competência e a Tributação do Streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 44, p. 115-138, 2020. Quadrimestral

MAIA, Wellington Antunes da. Tributação em software e a necessidade de lei complementar que institua tributo por competência residual. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, p. 477-495, 2017.

PEREIRA, Carlos André Maciel Pinheiro; BARROS, Thiago Maciel Pinheiro. A tributação das plataformas de streaming. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 31, p. 51, out./dez. 2021.

SANTOS, Bruna Almeida. **A tributação das plataformas de streaming pelo ISS: os impactos da ampliação do conceito civilista de serviço**. 2019. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/28186/BRUNA%20ALMEIDA%20SANTOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 16 fev. 2022.

SEABRA, Daniela Iglesias de. **Incidência de ISS sobre streaming: da (IN) constitucionalidade do subitem 1.09 da Lei complementar N°157/16**. 2018. 58 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/20032/DANIELA%20IGLESIAS%20SEABRA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 16 fev. 2022.