

ISS SOBRE SERVIÇOS DE STREAMING: INCONSTITUCIONALIDADE OU INOVAÇÃO NECESSÁRIA?

*ISS ON STREAMING SERVICES:
UNCONSTITUTIONALITY OR INNOVATION
REQUIRED?*

Anderson Jordan Alves Abreu¹

Wadson Lima Vieira²

Francine Adilia Rodante Ferrari Nabhan³

Resumo

A economia digital trouxe novos modelos econômicos à tona. Entre estes é possível destacar o *streaming*, modelo de negócio caracterizado pela disponibilização e transmissão de conteúdo através da internet, sem a necessidade de se utilizar o armazenamento físico do usuário. Assim, surge o questionamento sobre a tributação desta atividade, que se concretizou com a Lei Complementar n° 157/2016, que fez o *streaming* ser tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o que gerou grande controvérsia desde então, especialmente em relação à constitucionalidade de tal lei e à definição

¹ Bacharel em Direito pelo Instituto de Ensino Superior do Maranhão, Unidade do Sul do Maranhão (IESMA/UNISULMA) e pós-graduando em Direito Digital, Gestão da Inovação e Propriedade Intelectual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). E-mail: and.jordan@outlook.com

² Bacharel em Direito pelo Instituto de Ensino Superior do Maranhão, Unidade do Sul do Maranhão (IESMA/UNISULMA). E-mail: wadsonlv@hotmail.com

³ Advogada, Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional – Universidade de Taubaté – UNITAU (2016). Especialista em Direito e Processo do Trabalho pela UNITEC (2014). Especialista em Direito Civil pela UNISUL (2007). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Damásio (2020) Pesquisadora do Núcleo de Pesquisas Jurídicas de Imperatriz – Democracia e Direitos Fundamentais (NUPEJI - UFMA). Pesquisadora do grupo de Estudos Direitos Fundamentais e Novos Direitos (IESMA-UNISULMA). Professora do curso de graduação em Direito da UNISULMA-IESMA e da FACIMP. E-mail: francinenabhan@hotmail.com

do *streaming* como “serviço”. Diante disso, este trabalho de pesquisa tem como objetivo analisar as controvérsias decorrentes da promulgação da LC 157/2016, baseando-se para tanto na doutrina e na jurisprudência para avaliar a constitucionalidade ou a ausência da mesma, na legislação que permite a incidência do ISS sobre o *streaming*. Neste trabalho, utilizou-se a metodologia qualitativa, exploratória e dedutiva, baseada na pesquisa bibliográfica na qual se realizou uma revisão de literatura sobre o tema, através da análise de artigos, teses, leis e jurisprudências sobre a controvérsia da incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*. Ao termo, pode-se perceber que o ISS sobre serviços de *streaming* é constitucional, bem como observou-se que se faz necessária uma atualização dos conceitos jurídicos no âmbito tributário brasileiro.

Palavras Chave: Streaming. ISS. Constitucionalidade.

Abstract

The digital economy has brought new economic models to the fore. Among these, it is possible to highlight streaming, a business model characterized by the availability and transmission of content over the internet, without the need to use the user's physical storage. Thus, the question arises about the taxation of this activity, which came about with Complementary Law n° 157/2016, which made streaming be taxed by the Tax on Services of Any Nature (ISS), which has generated great controversy since then, especially in regarding the constitutionality of such law and the definition of streaming as a “service”. Therefore, this research work aims to analyze the controversies arising from the enactment of LC 157/2016, based on both doctrine and jurisprudence to assess the constitutionality or absence of it, in the legislation that allows the incidence of ISS about streaming. In this work, a qualitative, exploratory and deductive methodology was used, based on bibliographic research in which a literature review was carried out on the subject, through the analysis of articles, theses, laws and jurisprudence on the controversy of the incidence of the ISS on the streaming services. At the end, it can be seen that the ISS on streaming services is constitutional, as well as it was observed that an update of legal concepts in the Brazilian tax scope is necessary.

Keywords: Streaming. ISS. Constitutionality.

INTRODUÇÃO

Os serviços de *streaming* são um dos principais mercados da atualidade, trazidos e abalizados pela Revolução 4.0 e a economia digital. Estes serviços caracterizam-se por possibilitarem o acesso a conteúdo de áudio, vídeo, textos, e outros, sem necessariamente efetuar o download destes conteúdos, uma vez que são transmitidos através da internet.

Diante da expansão de tal mercado, em 2016 foi aprovada a Lei Complementar nº 157/2016, que trouxe consigo a inovação da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS, sobre os serviços de *streaming*, o que gerou desde então um acalorado debate no meio jurídico sobre a constitucionalidade ou não da incidência de tal imposto sobre este tipo de serviço.

Neste sentido, passados cinco anos da promulgação da LC 157/2016, a controvérsia não se encontra sanada ainda, porém ganhou novos atores e argumentos diante de inovações jurisprudenciais nos Tribunais Superiores. Assim, almejando contribuir para o debate em questão, realizou-se esta pesquisa, cujo objetivo é analisar a controvérsia sobre a constitucionalidade ou não da incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*, legalizados pela implementação da Lei Complementar 157/2016.

Nesta senda a pesquisa parte do seguinte problema: A incidência do ISS sobre os serviços de *streaming* é constitucional? Assim, a pesquisa se efetuou por meio de uma revisão de literatura, realizada por meio de procedimento bibliográfico, de caráter exploratório e com abordagem qualitativa, através do método dedutivo, pelo qual se analisaram artigos, dissertações, leis e jurisprudências.

Na primeira parte do trabalho foi feita uma breve conceituação dos serviços de *streaming*. Na segunda parte foi analisada a Lei Complementar nº 157/2016 e o seu impacto. Na terceira parte foi feito um apanhado do debate sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de streaming. Na quarta parte, efetuou-se parecer sobre o tema, colocando nossa opinião sobre o mesmo.

Ao fim, concluiu-se que a incidência do ISS sobre os serviços de *streaming* é constitucional, no entanto, tal debate evidencia a obsolescência do ordenamento tributário pátrio frente às inovações tecnológicas e sociais trazidas pela economia digital.

CONCEITOS INICIAIS SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING

A título de conceituação, o termo *streaming* tem origem na língua inglesa, e faz referência à palavra *stream*, ou “fluxo” em português, e trata-se de uma tecnologia que permite acessar e transmitir conteúdos tanto de áudio quanto de vídeo, bem como outros tipos de mídia através da rede mundial de computadores, não sendo necessário, para tal, baixar o conteúdo que se está acessando ou transmitindo (MARIA, 2018, p. 10).

Assim, o *streaming* é o fluxo de dados e informações que é transmitido ou acessado, sendo uma tecnologia que trouxe inovação e facilidade na medida em que permite o acesso destes dados sem transferir definitivamente arquivos ou utilizar permanentemente o armazenamento da memória física do dispositivo do usuário (LOPES, 2018, p. 09).

Imperioso informar que o *streaming* pode ser classificado em subespécies como o *streaming ondemand* e o *live streaming*. Este se trata do uso de um determinado software para transmissão ao vivo e online de conteúdo como vídeos, músicas e outros, enquanto aquele

consiste no uso do software de forma autônoma, permitindo manipular o conteúdo de diversas formas, como avançar, retroceder, pausar, entre outras (MONTEIRO JUNIOR E DA SILVA, 2019, p. 167).

Ainda, o *streaming* é espécie de tecnologia que se insere dentro do gênero denominado *software as a service*. Explica-se: *software*, ou programa de computador, segundo definição de Bittencourt (2021, p. 30) como “um conjunto de elementos lógicos que controlam e gerenciam o funcionamento do hardware, possibilitando aos usuários satisfazer determinadas necessidades, desde cálculos aritméticos à definição do melhor trajeto”. Importante trazer a definição legal de software conforme a Lei nº 9.609/1998:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL, 1998).

Cabe pontuar que esta definição legal se refere aos denominados *on-premises softwares*, isto é, o *software* instalado localmente, e um *software as a service*, ou “*software* como serviço”, difere deste conceito uma vez que “possibilita a utilização de *software* executado sobre a infraestrutura em nuvem, permitindo que o usuário acesse o *software* por meio de qualquer dispositivo conectado à internet”. (BITTENCOURT, 2021, p. 30).

Nesta seara, o *software as a service* (ou SaaS) consente a utilização de determinado programa sem fazer uso direto da infraestrutura da máquina do usuário ou seu dispositivo, utilizando para tanto a infraestrutura de nuvem do fornecedor, que se dá mediante contrato no qual o usuário paga um valor ao proprietário do programa,

e este permite ao usuário o uso do programa através de uma licença. (SOLER E OLIVEIRA, 2020, p. 03).

Feita esta conceituação primária, o *streaming* ganhou notória popularidade nos últimos anos, especialmente em razão de sua praticidade e economia, sendo atualmente uma das atividades mais comercializadas no âmbito da economia digital (CARLOS E BECKER, 2017, p. 09). Targino e Medeiros (2020, p. 494) apontam também para “a possibilidade de distribuição de conteúdos protegidos por direitos autorais sem que se ofenda tais direitos”, sendo esta mais uma das vantagens que o *streaming* traz consigo.

Outrossim, Mallon e Matos (2020, p. 376) informam que “o crescimento do consumo de bens digitais no Brasil ocorre dada a expansão da parcela da população que tem acesso à internet, que hoje chega a 74,9% dos domicílios no país”. Portanto, o acesso às tecnologias como o *streaming* cresce em demanda por novos usuários, conseqüentemente atraindo novos empreendedores e prestadores de serviços, destacando-se em diversos modelos de negócios atuais.

APLICAÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING: A INOVAÇÃO TRAZIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) consiste em um imposto de competência municipal, constitucionalmente erigido no art. 30, inciso III, da Magna Carta de 1988. Além disso, nossa Constituição Federal também dispõe sobre o mesmo em seu art. 156, III, onde afirma que “compete ao Município instituir impostos sobre: serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”. (BRASIL, 1988).

O objeto deste tributo é a circulação econômica de bens imateriais (venda de serviços) a título oneroso, dessa forma, pode-se afirmar que o ISS é um imposto que incide sobre circulação de bens que não sejam materiais, não abrangendo, portanto, os produtos ou as mercadorias.

Barreto afirma que “todos os serviços foram cometidos à competência dos Municípios, com exceção apenas dos serviços de comunicação e de transporte transmunicipal. Os Estados ficaram apenas e tão só com esses dois serviços. Todos os demais são dos Municípios”. (BARRETO, 2018, p. 111).

Quanto à referida Lei Complementar que o dispositivo constitucional cita, esta se trata da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, que regulamentou o ISS e que, em seu art. 1º, dispõe que “o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. (BRASIL, 2003). Assim, por força do texto legal, somente podem ser tributados pelo ISS aqueles serviços previstos na Lista Anexa da Lei nº 116/2003.

Dito isso, consta que o braço tributário do Estado se manifesta conforme a sociedade evolui, e por isso, busca alcançar os novos signos de riqueza, como é a economia digital. A mesma, representa o paradigma da atualidade que o Fisco almeja atingir, embora de maneira pouco célere e exigindo adequações, especialmente diante da velocidade com que as novas relações se formam. (MALLON E MATOS, 2020; ARAÚJO E VALADÃO, 2020, p. 107).

Desse modo, a tecnologia *streaming* não passaria imune ao poder de tributação do Estado durante muito tempo, razão pela qual, em 2016, foi aprovado o Projeto de Lei nº 366/2013, de relatoria do então Senador Federal Romero Jucá, que culminou na Lei Complementar nº

157/2016. O novel diploma legal alterou a Lei Complementar nº 116/2003 (Lei que dispõe **sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**), inserindo na Lista Anexa à esta, o item 1.09, passando a ser tributado com o ISS (ou ISSQN):

1.9 - 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).

A inovação legislativa surge, portanto, no afã da inovação tributária e fiscal, porém, não sem merecer ressalvas e críticas por parte da doutrina e da academia, algumas destas se concentrando em apontar que a Lei Complementar nº 157/2016 surge sem participação social ou aprofundamento (CARLOS E BECKER, 2017, p. 05), inferindo-se ainda que o diploma legal carece de eficiência dada a realidade dos municípios brasileiros, que em sua esmagadora maioria não abrigam empresas deste nicho, mas que possuem consumidores de seus serviços (DIAS, 2018, p. 53).

Fato é que, ao inserir o item 1.09 na referida Lista Anexa, o legislador almeja justamente a tributação de serviços de *streaming* (CARLOS E BECKER, 2017, p. 12), e este passa a partir de então a ser objeto sobre o qual incide o ISS, podendo o imposto ser cobrado pelos municípios e pelo Distrito Federal. Assim, cidades como Porto Alegre, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife já atualizaram sua legislação municipal para fazer valer a incidência do ISS sobre os referidos serviços.

A CONTROVÉRSIA SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO STREAMING COMO SERVIÇO TRIBUTÁVEL PELO ISS

Antes de tudo, mister se faz pontuar que a controvérsia sobre a definição de serviço para fins de incidência tributária ultrapassa mesmo a controvérsia sobre se o *streaming* seria ou não um serviço sobre o qual deva incidir o ISS. Nesse panorama, cabe trazer à baila da argumentação que o termo *serviço* comporta dois pontos de vista diametralmente opostos, o conceito de serviço do ponto de vista econômico, e o conceito de serviço do ponto de vista jurídico, isto é, do Direito Privado. Todavia, Bittencourt vem informar que “sempre que o constituinte não faz ressalva expressa a determinado conceito utilizado no texto constitucional é porque optou por utilizar o significado empregado no direito privado”. (BITTENCOURT, 2021, p. 39).

Destarte, se entendeu por muito tempo que o conceito de serviço para fins de tributação é aquele previsto no Direito Privado, ou conceito civilista, o qual se consigna na emérita doutrina de Aires Fernandinho Barreto ao dispor que serviço “é o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros” (BARRETO, 2018, p. 103).

Imprescindível ainda colacionar o entendimento do eminente ministro Joaquim Barbosa que, quando do julgamento do RE 547245 SC, discorreu que “não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para *serviços*, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa” (BRASIL, 2009). Feitas tais considerações, passa-se agora ao debate da controvérsia jurídica que é objeto propriamente dito desta pesquisa.

Ocorre que o principal foco da discussão acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*

concentra-se na questão de ser ou não o *streaming*, de fato, um serviço para fins da incidência do referido imposto. A desavença se fundamenta em alguns pilares jurisprudenciais e doutrinários.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 116.121 SP em 2000, dispôs entendimento de que “o ISS somente pode incidir sobre obrigação de fazer” (BRASIL, 2000). Tal julgado representou um marco jurisprudencial da Corte, a partir do qual produziram-se outros julgados que se embasam na mesma tese, de que serviço, para fins tributários, seria aquele consignado em uma obrigação de fazer. Assim, uma obrigação de dar afastaria da incidência tributária uma determinada atividade, pois “as duas espécies revelam-se distintas, não sendo possível atribuir-lhes idêntico regime jurídico tributário” (BRASIL, 2000).

Inafastável também o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que dispõe em 2008, no julgamento do REsp 888852 ES, o seguinte:

O núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma "obrigação de fazer" (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado). (BRASIL, 2008, p. 06).

A favor desta situação se encontra ainda a Súmula Vinculante nº 31 do STF, que dispõe in verbis, “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locações de bens móveis” (BRASIL, 2010), pois compreende a Corte Suprema que a locação se configura em obrigação de dar, e não em obrigação de fazer, condição sem a qual não há que se falar em incidência do referido imposto. (VITA E MACIEL, 2020, p. 19).

Na esteira desta argumentação contrária à incidência do ISS sobre o *streaming*, Macedo (2018, p. 56) assinala que o contratante de um serviço de *streaming* almeja unicamente a disponibilização temporária do conteúdo, não se configurando, portanto, um fazer, mas sim um dar. Coadunam com tal posicionamento Soler e Oliveira (2020, p. 11) ao afirmar que é necessário, para compreender o item 1.09 da Lista Anexa à LC 116/2003, analisar o termo “disponibilização” ali exposto, neste sentido se tratando de deixar acessível à outrem, sem haver portanto, esforço humano, assemelhando-se assim a uma locação.

Sob esta ótica o *streaming* seria então um dar em favor do usuário, não suprimindo suficientemente o pressuposto de serviço requerido pelo ordenamento tributário. Nada obstante, Lopes (2018, p. 29) consente que “não havendo a cessão definitiva do conteúdo acessado, o *streaming* nada mais é do que o aluguel que o usuário paga para ter acesso ao que ali é disponibilizado, ou seja, é uma inovação dos serviços que anteriormente eram prestados”. Tal parecer remete a uma visão de progresso técnico, no qual o serviço de *streaming* seria uma nova maneira de se executar os antigos serviços de locação de conteúdos de vídeo, áudio e outros, não se modificando a essência do negócio, apenas o meio pelo qual é executado.

Na outra face do debate, figurando a favor do *streaming* como serviço tributável pelo ISS, é possível elencar o posicionamento de Maria (2018, p. 13-14), que informa que “embora tenha prevalecido durante anos o entendimento de que o ISS incide apenas sobre os serviços que correspondem à típicas obrigações de fazer [...] ele já não prospera mais e é insatisfatório para a realidade atual”. Bittencourt (2021, p. 54) aponta também para um fortalecimento da Lei Complementar enquanto instrumento definidor de materialidades tributárias, de modo que o conceito de serviço vem sendo relativizado inclusive pela Corte

Suprema, quando esta tem permitido a incidência do ISS em negócios que unem a obrigação de dar à obrigação de fazer.

Na esfera jurisprudencial, imprescindível trazer a tal debate o julgamento do RE 547245 SC, no qual o STF assim julgou:

Há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviços apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada no texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar. (BRASIL, 2009).

Nesta senda se observa uma inclinação jurisprudencial da Suprema Corte que vai de encontro àquela erigida no RE 116.121 SP, pois neste ponto se observa o início da cisão com o conceito civilista de serviço, bem como com a ideia de obrigação de fazer como pressuposto inafastável do conceito de serviço.

Cabe também trazer à baila que em 2016, no julgamento do RE 651703 PR, o STF se posicionou ao lado da argumentação de que “o Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado” (BRASIL, 2016, p. 02). Nesse sentido, superado estaria o pressuposto de primazia do conceito civilista de serviço, que se consigna na obrigação de fazer, apenas.

Na mesma decisão a Corte assim dispôs:

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 enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. (BRASIL, 2016, p. 04).

A diferenciação entre dar e fazer como critério definidor de serviço estaria então, se não superada, pelo menos mitigada, em face da inovação tecnológica que permite uma gama inteiramente nova de negócios e empreendimento.

Neste mesmo sentido, Silva (2018, p. 57), afirma que “do ponto de vista prático, a dicotomia dar versus fazer apenas se mostra útil do ponto de vista processual, pois é o que determinará o modo que a prestação jurisdicional terá na fase executória”. Tal diferenciação, portanto, teria fins unicamente processuais, não se falando em obrigação de dar ou fazer para aferição de materialidade do vocábulo serviço.

Consolidando a mitigação supracitada, o STF julgou em 2020 a ADI 3142 ED DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, e na ocasião a corte entendeu:

Notadamente a partir do exame do RE nº 592.905/SC e do RE nº 547.245/SC, ambos de relatoria do Ministro Eros Grau, o Tribunal Pleno passou a consignar que a diferença entre obrigações de dar e de fazer seria, em variados casos, – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais hodiernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativamente a determinada operação, devendo, assim, tal dicotomia ser apreciada com temperamento nas controvérsias desse tipo. A partir desses julgados, ainda, a Corte passou a consignar que o conceito de serviço a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal não deveria ser interpretado exclusivamente nos termos da legislação de Direito Civil. (BRASIL, 2020, p. 07).

Destarte, depreende-se de tal julgado que a Corte Suprema já não mais faz uso desmedido nem do entendimento erigido com o RE

116.121 SP, nem da primazia do Direito Privado, para julgar a incidência do ISS sobre determinada atividade, de modo que não mais se entende como serviço unicamente a obrigação de fazer, tampouco se preza primariamente pelo conceito civilista de serviço na averiguação da incidência do tributo.

Há que se observar cautela, porém, quanto a considerar que tal entendimento jurisprudencial esteja totalmente consolidado, pois no mesmo julgado o Eminentíssimo Relator aponta:

Mesmo que se diga ter o Tribunal conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS é passo demasiado largo. (BRASIL, 2020, p. 07-08).

O entendimento é, portanto, de que o conceito de serviço engloba uma obrigação de fazer, mas nesta não se exaure, sendo assim possível que uma obrigação de dar também comporte um serviço. Observa-se que a dissonância sobre a obrigação de fazer e a obrigação de dar, em seus conceitos mais tradicionais, tem sido superada pela Egrégia Suprema Corte Federal, na medida em que reconhece a importância de se adaptarem os conceitos às inovações tecnológicas que surgem com a economia digital.

Fato é que, não se conhece de questionamento constitucional acerca da constitucionalidade da tributação do *streaming* no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de modo que, para fins legais, o item 1.09 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, introduzido pela Lei Complementar nº 157/2016 encontra-se em voga, concentrando-se o debate na academia e na doutrina. Todavia, pontua-se que em 2018 o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul julgou a Apelação Cível nº 70077790889 RS, em que entendeu que:

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** (grifo nosso). 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).

Diante disso, há na esfera de pelo menos um Tribunal Estadual, até o presente momento, entendimento jurisprudencial de que o serviço de *streaming* é devidamente tributável pelo ISS.

RELAÇÃO COMPLEXA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PRESENTES NO SERVIÇO DE STREAMING

Faz-se doravante, explanação do nosso parecer sobre a questão da constitucionalidade da tributação do *streaming* pelo ISS, fato trazido pela LC nº 157/2016. Compreendemos que no caso específico do *streaming*, a obrigação de dar encontra-se entremeada com a obrigação de fazer.

Explicamos: o serviço de *streaming* pressupõe, além de um licenciamento de uso e acesso de uma variedade de conteúdos, também uma estrutura de fornecimento de serviço, especialmente porquê os serviços de *streaming on demand* tem trabalhado cada vez

mais com, além do fornecimento de conteúdo, também o fornecimento de bibliotecas, lista de favoritos, uso de IA e outros. Neste ínterim, “plataformas de *streaming* incluem atividades outras e fundamentais à disponibilização dos dados que permitem a adequada utilização das plataformas pelo usuário”. (MULATI, 2018, p. 18).

Ocorre que, para selecionar tanto o conteúdo considerado relevante para o usuário, quanto para classificação deste conteúdo em relação ao usuário, são oferecidas opções variadas de resoluções de imagem e de qualidade de áudio, criações de perfis diversificados, rankings e classificações e outros. Pode-se utilizar por exemplo, o caso da Netflix, que em seus Termos de Uso assim dispõe:

[...] “os termos “serviço Netflix”, “nosso serviço” ou “o serviço” significam o serviço personalizado fornecido pela Netflix, para busca e visualização do conteúdo da Netflix, incluindo todos os recursos e funcionalidades, recomendações e avaliações, o site e as interfaces do usuário, assim como todo o conteúdo e software associados ao serviço”. (NETFLIX, 2021).

Nesse panorama, Barbosa (2019, p. 28) informa que “o Supremo Tribunal Federal entende que o sentido que deve ser dado ao conceito de serviço para fins tributários, parte da ideia de criar uma utilidade para quem contrata o serviço”. O que se está expondo é que, para além do licenciamento para uso, os serviços de *streaming on demand* ultrapassaram há muito o conceito de apenas cessão de direito para acessar conteúdos, uma vez que há toda uma gama de serviços oferecidos conjuntamente ao objeto licença para acessar conteúdo.

Outrossim, ainda no âmbito da Netflix, a própria empresa dispõe em seu site:

Cada perfil permite ter: Preferências de idioma; Classificação etária; Restrições específicas de visualização; Bloqueio de perfil; Registro do que foi

assistido; Exibição das legendas; Configurações de reprodução; Sugestões personalizadas de séries e filmes; Minha lista*; Classificações*; Email (para emails de notificação e somente perfis com classificação etária para todos os públicos). (NETFLIX, 2021).

Já em relação ao Spotify, serviço de *streaming* de música, em seus Termos e Condições de Uso assim está disposto:

Os usuários do Spotify podem postar, carregar ou contribuir de forma diversa com conteúdos para o Serviço (o que pode incluir, por exemplo, fotos, texto, mensagens, informações, títulos de listas de execução, descrições e compilações e/ou outros tipos de conteúdo) ("Conteúdo do Usuário"). Para o esclarecimento de dúvidas, o "Conteúdo do Usuário" inclui qualquer conteúdo postado para a Comunidade de Suporte Spotify, bem como qualquer outra parte do Serviço Spotify. (SPOTIFY, 2019).

Neste sentido, não há que se falar mais em mera cessão de uso e licença para acessar conteúdo. O usuário já não paga mais apenas para assistir conteúdo, mas sim para uma experiência de um serviço diferenciado que oferece mais que o acesso a conteúdo de áudio ou vídeo, permitindo inclusive que o próprio usuário produza conteúdo para a plataforma. Dizer que os serviços de *streaming* não configuram efetivo serviço para fins tributários pela carência de um fazer “restringe sobremaneira o campo de incidência do ISS, impossibilitaria que atividades existentes na realidade atual fossem incluídas na legislação complementar”. (MARIA, 2018, p. 13).

Há ainda que se ressaltar a utilização de dados dos usuários para oferecer uma experiência mais personalizada ao cliente, atitude que facilita o acesso dos usuários, mas que promove também uma coleta de seus dados para organizar, classificar, ranquear, selecionar e excluir diversos conteúdos. Socorre-se aqui novamente ao entendimento

jurisprudenciado do STF que dispõe no julgamento da RCL 14290 AgR DF, de relatoria da Ministra Rosa Weber, o seguinte parecer:

Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. (BRASIL, 2014, p. 15).

Assim, os serviços *de streaming on demand*, em nosso ponto de vista, não se tratam mais de um mero objeto de “obrigação de dar”, mas há claramente imbricado a este, um “fazer”. Entendemos, deste modo, que há sim uma obrigação de dar, porém, há também uma obrigação de fazer. Novamente traz-se ao escopo da argumentação a jurisprudência da Corte Suprema no anteriormente referido julgamento da ADI 3142 ED DF, em que o Ministro Relator Dias Toffoli, sobre a ocorrência de uma obrigação de dar e uma obrigação de fazer presentes na mesma atividade, de maneira complexa, assim dispôs:

No caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal. (BRASIL, 2020, p. 17).

Assim sendo, já há o entendimento sobre o tema em comento em relação a serviços que consignam a obrigação de dar com a de fazer de modo que não se possa desassociar uma da outra, sendo nestes casos cabíveis a incidência do ISS. O que se pode aferir é que, dada a complexidade do *streaming*, assim como de outros diversos bens e serviços intangíveis presentes na economia digital, há a união destas obrigações de dar e fazer, sendo, portanto, cabível o ISS.

Não se trata de ferir o artigo 110 do CTN, observe-se que não se está alterando a definição de serviço ou o conteúdo ou mesmo o alcance do instituto, conceito e forma de direito privado, mesmo porque, conforme Vita e Maciel (2020, p. 19), “não pode o legislador modificar os critérios do termo, sob pena de violação literal ao artigo 110, do Código Tributário Nacional”.

Porém, há que se apontar que no Código do Consumidor, em seu art. 3º, parágrafo 2º, o próprio Direito Privado define serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (BRASIL, 1990). Esta definição, segundo Alonso e Andreassa (2020, p. 1847, apud BERGAMINI, 2017) não infringiria a regra do artigo 110 do Código Tribunal Nacional, pois tal cobrança estaria acobertada pelo conceito de direito privado definido pelo Código de Defesa do Consumidor.

O que se está fazendo é concluir que novas tecnologias se enquadram dentro do conceito previamente erigido e necessário à ocorrência da tributação em tela. Como ressalta Almeida, “sem uma renovação da dogmática jurídica, o ciclo de evolução da tecnologia moderna trará um impacto ainda maior, em especial com o avançar na difusão tecnológica em setores como robótica e inteligência artificial”. (ALMEIDA, 2021, p. 31). Assim, não se está alargando o conceito de serviço, pelo contrário, está se enquadrando dentro deste conceito, o serviço de *streaming* em face de suas peculiaridades.

CONCLUSÃO

Streaming é uma forma de difusão de dados, que geralmente ocorre em uma rede através de pacotes, sendo utilizada para distribuir

conteúdo multimídia através da Internet. Neste trabalho, buscou-se analisar o atual panorama da tributação dos serviços *streaming*, onde verificou-se a necessidade de avaliá-los sob a ótica daquilo que eles indubitavelmente consistem, e na atual conjuntura, não se pode mais consentir que os mesmos sejam considerados exclusivamente como direitos de cessão de uso.

Assim, ao se pensar na tributação deste tipo de serviço, não se pode mais encará-lo sob a velha ótica civilista da obrigação de fazer, sob risco de incorrer em inconstitucionalidade, mas repensar o ordenamento tributário sob um novo panorama, que possibilite tributar a cessão de uso como tal, uma vez que a questão sobre a tributação desta é apenas mais uma das inumeráveis dificuldades que o Direito Tributário brasileiro enfrenta e enfrentará em relação aos denominados intangíveis e aos tributos da economia digital.

A Lei Complementar nº 157/2016 trouxe a possibilidade da tributação do *streaming* ocorrer pelo ISS. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um imposto previsto no art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil e que tem como fato gerador a prestação de serviço, por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo. Destaca-se que há muito tempo produtos digitais são tratados como prestação de serviço pelas legislações e foi exatamente isso que ocorreu na legislação analisada neste trabalho.

Portanto, verifica-se que a legalidade da cobrança do ISS sobre serviços de *streaming* encontra-se intacta, vide não haver questionamento judicializado, ainda, acerca desta específica espécie tributária, e em função do princípio da presunção de legalidade dos atos administrativos, não há que se falar em ilegalidade do ISS sobre o *streaming*, pelo menos no plano jurídico formal. Todavia, na academia a controvérsia ganha novos ares e se alarga em diferentes panoramas.

O debate se assoma no momento em que tratamos de uma sistemática tributária que já demonstra há muito, sinais de obsolescência.

Desta feita, o que se pode concluir é que é necessária uma reformulação do sistema tributário, diante de sua insuficiência para suprir lacunas no plano de vista real e digital atuais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. Inteligência Artificial, Robótica E O Lado Oculto De Um Futuro Sem Empregos: O Inesperado Papel Da Tributação De Robôs À Luz Da Análise Econômica Do Direito. **SCIENTIA IURIS**, Londrina, v.25, n.1, p. 29-48, mar. 2021. Disponível em: www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/40938/29336. Acesso em: 25 abr. 2021.

ALONSO, Ricardo Pinha. ANDREASSA, João Victor Nardo. A ilegitimidade da cobrança do imposto sobre serviços nos serviços de streaming. **RJLB**, Ano 6, n. 5, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/5/2020_05_1835_1855.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

ARAÚJO, A. C. M. S. VALADÃO, M. A. P. O imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn), economia digital e reforma tributária brasileira. **RJLB**, A. 6, n. 2, 2020. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj4rOSZuKfwAhUObq0KHc5ECasQFjAAegQIAhAD&url=https%3A%2F%2Fwww.cidp.pt%2Frevistas%2Frjlb%2F2020%2F2%2F2020_02_0101_0131.pdf&usg=AOvVawODb-RMFeDflzYKNXh1i9Tn. Acesso em: 26 abr. 2021.

BARBOSA, Irlan de Paula Santos. **Competição Fiscal de Estados e Municípios na Tributação de bens digitais Estudo sobre incidência do ICMS ou ISS sobre Software as a Service**. 2019. Dissertação (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/37561>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BITTENCOURT, Fernando. **Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS**. 2021. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 14 de fevereiro 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 888.852/ES. Tributário**. ISSQN. "industrialização por encomenda". Lei complementar 116/2003. Lista de serviços anexa. Prestação de serviço (obrigação de fazer). Atividade fim da empresa prestadora. Incidência.

[...]. Recurso especial provido. Recorrente: Município de Serra/ES. Recorrido: Uchôa Fontes Granitos Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux, 01 de dezembro de 2008. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602051590&dt_publicacao=01/12/2008. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Reclamação 14.290/DF**. Direito tributário e processual civil. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Incidência em contratos mistos. Locação de maquinário com operadores. Reclamação. Alegação de descumprimento da Súmula Vinculante 31. Descabimento. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. [...] Agravo regimental conhecido e não provido. Agravante: Construtora e Transportadora Carvalho Ltda. Agravado: Município de Parauapebas. Relatora: Ministra Rosa Weber, 22 de maio de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.142/DF**. Embargos de declaração na ação direta de inconstitucionalidade. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material. Questionamentos acerca dos serviços prestados no contexto de operações mistas ou complexas, do eventual conflito entre os §§ 1º e 3º do art. 3º da LC nº 116/03, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ausência de alteração da jurisprudência da Corte. Pedido de modulação dos efeitos do acórdão embargado rejeitado. Embargante: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Embargado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli, 11 de novembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754525798>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Tributo - figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio,

descabendo confundira locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti, 11 de outubro de 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**. Recurso Extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento Mercantil. Operação de leasing financeiro. Art. 15, III, da Constituição Federal do Brasil. O arrendamento mercantil 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. A Lei complementar não define o que é serviço, apenas declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. [...] Recurso extraordinário a que se dá provimento. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco Fiat S/A. Relator: Ministro Eros Grau, 02 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. 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. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 25 abr. 2021.

CARLOS, Rodrigo Missau. BECKER, Carlos Alberto. **A tributação do streaming no ordenamento jurídico brasileiro: questionamentos a partir da lei complementar nº 157/2016**. 2017. Dissertação (Graduação) – Faculdade Antônio Meneghetti, Restinga Sêca, 2017. Disponível em: [TCC_DIR_RODRIGO_MISSAU_2017_AMF.pdf](#) (faculdadeam.edu.br). Acesso em: 25 abr. 2021.

DIAS, Gabriel Ferreira Sales. **A incidência do iss sobre as plataformas de streaming: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da lei complementar nº 157/2016**. 2018. Dissertação (Graduação) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018. Disponível em: http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018_tcc_gfsdias.pdf. Acesso em: 21 abr. 2021.

LOPES, Joyce Nascimento. **A natureza jurídica do serviço de streaming e a tributação incidente**. 2018. Dissertação (Graduação) – Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, Manhuaçu, 2018. Disponível em: <http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/repositoriottcc/article/view/976/863>. Acesso em: 24 abr. 2021.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil**. 2018. Dissertação (Graduação) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2021.

MALLON, Milene Susan. MATOS, Jorge Rafael. A tributação da modalidade de compartilhamento de dados por streaming no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n.44. p. 375-394. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/04/milene-e-jorge.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2021.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in)constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de streaming. **Revista do Direito FIBRA Lex**, a. 3 n. 3, 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91/72>. Acesso em: 23 abr. 2021.

MONTEIRO JUNIOR, Janio Fernandes. SILVA, Bruno Miola da. Análise da incidência do iss sobre a tecnologia streaming. **Revista tributária e de finanças públicas**, 2019. Disponível em:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwikzq_EuqfwAhULHqwKHcLIAEsQFjAAegQIAhAD&url=http%3A%2F%2Ftrib.abdt.org.br%2Findex.php%2Frtfp%2Farticle%2Fview%2F228&usg=AOvVaw1ZIPcVWZpo4lwpoE-BkTTq. Acesso em: 24 abr. 2021.

MULATI, Victor Pavin. **Tributação dos serviços over-the-top transmitidos por streaming no ordenamento jurídico brasileiro**. 2018. Dissertação (Graduação) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwigyteKuqfwAhUJEawKHblWCilQFjAAegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Ffacervodigital.ufpr.br%2Fhandle%2F1884%2F63041%3Fshow%3Dfull&usg=AOvVaw3JOvRrkK0J5rwxrgsNxYhE>. Acesso em: 24 abr. 2021.

NETFLIX. **Termos de Uso da Netflix**. Netflix: 2021. Disponível em: <https://help.netflix.com/pt/legal/termsfuse>. Acesso em: 25 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (1. Câmara Cível). Apelação Cível nº 70077790889/RS**. 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 (grifo nosso). 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. Apelante: 3BR Tech Desenvolvimento de Sites e Softwares S/A. Apelado: Município de Porto Alegre. Relator: Desembargador Sergio Luiz Grassi Beck, 20 de junho de 2018. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 25 abr. 2021.

SILVA, P. H. M. M. G. **A tributação nos elementos disruptivos da economia digital: streaming e cloud computing**. 2018. Dissertação (Graduação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&>

cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjWq6TUuafwAhUMPq0KHXPwBxAQFjABegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Fflume.ufrgs.br%2Fbitstream%2Fhandle%2F10183%2F217679%2F001080874.pdf%3Fsequence%3D1%26isAllowed%3Dy&usg=AOvVaw1gKM58bNY9RezE7Bg4R9Ke. Acesso em: 25 abr. 2021.

SOLER, Adriano Martins. OLIVEIRA, Linda Inez Novais de. Da tributação aplicada sobre o serviço de streaming de vídeo. **Revista Eletrônica Acadêmica da FALS**, e. 26, jun. 2020. Disponível em: http://www.fals.com.br/revela/revela026/ed26/ed_26_01.pdf. Acesso em: 22 abr. 2021.

SPOTIFY. **Termos e condições de uso do Spotify**. Spotify: 2019. Disponível em: <https://www.spotify.com/br/legal/end-user-agreement/>. Acesso em: 25 abr. 2021.

TARGINO, Matheus Mesgrael Soares. MEDEIROS, Mariane Carolina Moura de. A tributação sobre a tecnologia de streaming à luz da legislação brasileira: conflito de competência entre estados e município. **FIDES**, Natal, v. 11, n. 1, jan./jun. 2020. Disponível em: <http://revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/478/492>. Acesso em: 22 abr. 2021.

VITA, Jonathan Barros. MACIEL, Lucas Pires. Serviços Over the Top como Netflix e congêneres: ICMS x ISS-QN. **Revista de Direito Público Contemporâneo**. Instituto de Estudios Constitucionales da Venezuela e Universidade Federal de Rural do Rio de Janeiro do Brasil, a. 4, v. 1, n. 2, p. 139, julho/dezembro, 2020. Disponível em: <http://rdpc.com.br/index.php/rdpc/article/view/118/113>. Acesso em: 23 abr. 2021.

Recebido em: 29/05/2021.

Aprovado em: 21/02/2022.