

## IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING

### TAX ON SERVICES OF ANY NATURE (ISSQN) AND THE TAXATION OF STREAMING SERVICES

Antônio Cláudio Alves<sup>1</sup>

Recebido em:	12/04/2021
Aprovado em:	13/06/2021

**RESUMO:** O presente trabalho abordou o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e a tributação dos serviços de streaming. Apresenta a seguinte problemática: como funciona a tributação nos serviços de streaming? A hipótese da pesquisa sugere que os serviços de streaming devem ser tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), conforme item 1.09 da lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003. Tem como objetivo definir a forma de tributação dos serviços de streaming. O método científico utilizado é o hipotético-dedutivo. A modalidade de pesquisa utilizada será basicamente através de pesquisa bibliográfica. Para cumprir tal propósito, inicialmente, procurou-se fazer uma análise minuciosa sobre a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Posteriormente, analisou-se, de maneira específica, a forma como deve ser a tributação dos serviços de streaming. A conclusão do trabalho é de que os serviços de streaming devem ser tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

142

**Palavras-chave:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Tributação. Serviços de Streaming.

**ABSTRACT:** The present work addressed the tax on services of any nature (ISSQN) and the taxation of streaming services. It presents the following problem: how does the taxation of streaming services work? The research hypothesis suggests that streaming services should be taxed by the tax on services of any nature (ISSQN), according to item 1.09 of the list of services attached to Complementary Law 116/2003. It aims to define the form of taxation of streaming services. The scientific method used is the hypothetical-deductive. The research modality used will be basically through bibliographic research. To fulfill this purpose, initially, an attempt was made to make a thorough analysis of the hypothesis of incurring the tax on services of any kind. Subsequently, it was analyzed, in a specific way, how the taxation of streaming services should be. The conclusion of the work is that streaming services should be taxed by the tax on services of any nature (ISSQN).

**Keywords:** Tax on Services of Any Nature - ISSQN. Taxation. Streaming Services.

## 1. INTRODUÇÃO

Este artigo trata especificamente sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a tributação dos serviços de streaming.

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito e Desenvolvimento Sustentável pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPE). Especialização em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). Graduação em Direito pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). Agente Fiscal Auditor de Tributação do Município de João Pessoa. Email: <aclaudioalves@yahoo.com.br>. João Pessoa – Paraíba – Brasil. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7117163744309353>.

Inicialmente, será analisada a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. De forma bem objetiva, hipótese de incidência é o fato descrito em lei. Dessa forma, praticado o fato descrito em lei pelo contribuinte, nasce a obrigação tributária em relação à fazenda pública. Ou seja, essa norma abstrata transforma-se em uma realidade concreta de pagar um tributo ou multa ao ente federativo. Cabe ressaltar que a hipótese de incidência pode ser dividida em cinco aspectos: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Todos esses aspectos serão analisados minuciosamente.

Em seguida, trataremos da tributação dos serviços de streaming. Antes de entrar na tributação propriamente dita, e por ser um termo relativamente novo no cenário tributário, necessário se faz uma definição do que vem a ser serviço de streaming. Após, faremos uma análise das possibilidades de tributação dos serviços de streaming no sistema tributário brasileiro.

Diante do exposto, este trabalho apresenta a seguinte problemática: como funciona a tributação dos serviços de streaming no sistema tributário nacional? A hipótese da pesquisa sugere que os serviços de streaming devem ser tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), conforme item 1.09 da lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003.

143

O presente trabalho tem como objetivo definir a forma de tributação dos serviços de streaming. A relevância da pesquisa encontra-se no fato de que a definição sobre a tributação dos serviços de streaming traz segurança jurídica para o poder público e os contribuintes.

O método científico utilizado é o hipotético-dedutivo, pois parte de argumentos gerais para argumentos particulares. A modalidade de pesquisa utilizada será basicamente através de pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa se dará através de livros, artigos científicos, jurisprudência e legislação, seja em meio impresso ou eletrônico.

## **2. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**

A expressão hipótese de incidência não aparece no Código Tributário Nacional, enquanto que o enunciado fato gerador manifesta-se 35 (trinta e cinco) vezes. Entretanto, a expressão fato gerador não traz uma ideia clara e objetiva do que vem a ser (CARVALHO, 2006, p. 66).

Atualmente, conforme maioria da doutrina nacional, o termo hipótese de incidência aplica-se ao fato abstrato (a disposição do fato na lei), enquanto que a expressão fato gerador

é utilizada para o fato concreto (a conduta material praticada pelo contribuinte, por exemplo, a prestação de serviços de informática).

A hipótese de incidência de um tributo pode ser dividida em cinco aspectos: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (COSTA, 2018, p. 218).

O aspecto material da hipótese de incidência é a descrição do fato na norma legal. É o conjunto de fatos definidos em lei que faz nascer a exigência do tributo (MARTINS, 2013, p. 58). É também chamado de elemento objetivo ou nuclear do fato gerador (HARADA, 2014, p. 37). Por exemplo, auferir renda, prestar serviço de comunicação, ser proprietário de imóvel urbano, efetivar a transferência de propriedade imobiliária, entre outros casos.

É a descrição legal de um fato. Quando o comportamento praticado pelo contribuinte se enquadra perfeitamente na norma legal, acontece o nascimento da obrigação tributária, que é a obrigação de recolher aos cofres públicos certa quantia em dinheiro. Assim, existe um fato hipotético (abstrato) previsto na lei que necessita de enquadramento do fato real para que aconteça o nascimento da obrigação tributária.

Desta forma, se a lei estabelece que a prestação de serviços de educação é fato gerador do ISSQN, enquanto o contribuinte não presta este serviço, não há que se falar em fato gerador do tributo. Porém, no momento em que é prestado o serviço de educação, automaticamente nasce o fato gerador do tributo e, geralmente, a obrigação de recolhimento do tributo para os cofres públicos. Digo geralmente, pois em alguns casos vai acontecer a isenção, não incidência ou imunidade.

Assim, o art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 definiu o critério material do imposto sobre serviços de qualquer natureza:

Art. 1º 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).

Dessa forma, conforme a legislação federal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços descritos na lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003.

Portanto, sendo o fato gerador do ISSQN a prestação de serviços, torna-se indispensável definir o que vem a ser serviço. Primeiramente, o conceito de serviço está integralmente inserido na Constituição Federal de 1988 (REHM, 2011, p. 535). Serviço é a atividade humana de fazer prestada em favor de terceiro (MASINA, 2009, p. 69). É uma

atividade econômica intangível como, por exemplo, transporte urbano, medicina, advocacia, entre outros (FERREIRA, 2009, p. 736).

O conceito de serviço pode ser analisado sob dois aspectos: econômico e jurídico. O aspecto econômico é mais amplo e envolve tanto a obrigação de fazer como também a obrigação de dar. O conceito jurídico é mais restrito, pois adotou apenas a obrigação de fazer para se enquadrar como serviço. A suprema corte brasileira adotou o conceito jurídico de serviço, decidindo que a locação de bens móveis é uma obrigação de dar, não sendo possível a incidência de ISSQN sobre tal atividade (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2012).

A posição do Supremo Tribunal Federal reduziu consideravelmente o alcance da expressão serviços de qualquer natureza (PATROCÍNIO; HIDALGO, 2016, p. 358). Assim, de acordo com a teoria do direito das obrigações, o ISSQN somente poderá tributar as obrigações de fazer (PEIXOTO; CARDOSO, 2005, p. 385). Desta forma, qualquer outro tipo de obrigação que não seja um fazer, não poderá ser tributado pelo imposto municipal. Ou seja, não há discricionariedade do ente municipal na conceituação do vocábulo serviço elencado expressamente na Constituição Federal de 1988 (ZOUAIN, 2011, p. 466).

Cabe ressaltar também que a simples prestação de um serviço, por si só, não se traduz como fato gerador do ISSQN, pois somente aqueles serviços revestidos de riqueza econômica e onerosidade é que são tributáveis pelo imposto, deixando de tributar os serviços públicos, religiosos, voluntários, filantrópicos, entre outros (CARNEIRO, 2015, p. 171). A expressão serviço deve apresentar um fato que indique a existência de capacidade econômica por parte do prestador (CEZAROTI, 2004, p. 44).

O aspecto espacial, também chamado de territorial, é o lugar do nascimento da obrigação tributária. É o local da ocorrência do fato (DÁCOMO, 2007, p. 20). No caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, é o local onde o serviço efetivamente é prestado (PIVA, 2012, p. 103). É essencial determinar onde é efetuada a prestação do serviço (MELO, 2005, p. 41). A determinação desta localidade é de suma importância, pois é exatamente neste local que deve ser recolhido o tributo.

Já faz algum tempo que o critério espacial do ISSQN vem sendo objeto de inúmeros e acalorados embates jurídicos (BRUN, 2011, p. 227). A grande questão é identificar com exatidão o sujeito ativo para a exigência da obrigação tributária (GRUPENMACHER, 2005, p. 67). A Lei Complementar nº 116/2003, legislação que trata atualmente sobre as regras gerais do imposto sobre serviços, definiu o critério espacial da seguinte forma:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...] (BRASIL, 2003).

Conforme disposição legal acima, a legislação federal estabeleceu como aspecto espacial para o imposto sobre serviços de qualquer natureza, regra geral, o local do estabelecimento prestador. Assim, regra geral, o serviço é prestado e recolhido no local do estabelecimento do prestador do serviço. Por exemplo, se um colégio presta serviço no Município de João Pessoa e tem estabelecimento físico neste Município, o ISSQN deverá ser recolhido na municipalidade de João Pessoa, sem maiores problemas.

Questão bastante controversa é identificar o Município competente para instituir e exigir o imposto sobre serviços, principalmente nos casos em que um determinado contribuinte presta serviço em um local diferente do seu estabelecimento empresarial (MOURA, 2004, p. 127).

Com a globalização dos serviços, há casos em que o prestador tem estabelecimento comercial em um Município, mas presta serviço em outra localidade. Tentando resolver tal problema, o legislador ordinário criou 25 (vinte e cinco) casos de exceção, onde o tributo deve ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço, e não no lugar do estabelecimento do empresário.

146

É o caso de uma construtora que tem estabelecimento comercial no Município de Cabedelo, mas está construindo um prédio no Município de João Pessoa. Neste caso, o ISSQN deve ser recolhido para João Pessoa. Ou seja, não se pode admitir que o serviço prestado dentro do território de um Município seja tributado por outra entidade federativa (OLIVEIRA, 2004, p. 140).

Acontece também que existem alguns serviços de difícil definição do aspecto espacial. Em alguns casos, as prestações de serviços não acontecem de maneira estática em uma determinada região (CORAZZA, 2004, p. 25). Por exemplo, o caso de um advogado que redige a petição no Município de Recife, mas o diálogo com o cliente e a justiça competente é na Capital João Pessoa. Outro exemplo, o laboratório que firma contrato com o cliente e faz a coleta do material no Município de Santa Rita, mas a análise do material é feita no Município de João Pessoa.

Com a edição da Lei Complementar 116/2003, o legislador brasileiro teve a grande oportunidade de resolver tamanho problema para os Municípios brasileiros. Porém, a Lei

Complementar nº 116/2003 acabou por complicar ainda mais o problema, trazendo uma série de exceções ao critério do local do estabelecimento.

Assim, a falta de regra clara e objetiva a respeito do aspecto espacial dificulta consideravelmente a relação tributária obrigacional entre fazenda pública e contribuinte.

O critério temporal é o momento que nasce a obrigação tributária. O legislador federal preferiu não delimitar o aspecto temporal, deixando essa tarefa para o legislador municipal. A Lei Complementar nº 53/2008 (Código Tributário do Município de João Pessoa) tratou do critério temporal da seguinte forma:

Art. 154. Considera-se ocorrido o fato gerador do ISS:

I – para a pessoa física inscrita como profissional autônomo:

- a) no dia seguinte ao deferimento da sua inscrição no Cadastro Mobiliário Fiscal da Prefeitura Municipal de João Pessoa, para o primeiro exercício;
- b) anualmente, no primeiro dia de cada exercício subsequente, quando já inscrito;

II – no momento em que o serviço for prestado, nos demais casos.

Parágrafo único. Salvo disposição expressa da legislação tributária, o imposto será recolhido até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador. (PARAÍBA, 2008).

147

Conforme disposição acima, pode-se perceber dois momentos de ocorrência do fato gerador do ISSQN: a) no caso do profissional autônomo, uma única vez no ano, normalmente no primeiro dia do exercício financeiro; b) no caso dos demais prestadores de serviços (empresas, cooperativas, entidades de assistência social, entidades públicas, entre outros casos), no exato momento da prestação do serviço.

O critério pessoal está relacionado com a identificação dos sujeitos da relação tributária: sujeito ativo e sujeito passivo (ALABARCE, 2004, p. 235). Essa relação obrigacional é perfeitamente regulamentada na legislação tributária, onde o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo uma obrigação tributária.

O sujeito ativo é o ente titular da competência tributária. É a pessoa delimitada pela Constituição Federal para instituir, arrecadar e fiscalizar o tributo. No caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, a Carta Magna de 1988 indicou o Distrito Federal e os Municípios para tal competência. Não é correto falar que o ISSQN é um tributo de competência privativa dos Municípios (BARRETO, 2005, p. 344).

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que pode ser dividido em duas espécies: contribuinte e responsável.

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem responsabilidade pessoal e direta com o pagamento do tributo. No caso do ISSQN, contribuinte é o prestador do serviço. Na prática, é o médico, o advogado, o contador, a construtora, a instituição financeira, a lavanderia, a gráfica, entre outros prestadores de serviços. A lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003 é quem fornece a relação completa dos serviços que podem ser cobrados pelas entidades federativas locais.

Responsável é aquele que não tem a condição de contribuinte, mas sua obrigação decorre de disposição expressa de lei. É uma sujeição passiva indireta. É aquele que não praticou o fato gerador, mas por questão de conveniência, a lei o obrigou ao recolhimento do tributo. O legislador entendeu que em algumas situações seria quase impossível cobrar o imposto do contribuinte direto. Diante desta impossibilidade, optou por cobrar através de um terceiro vinculado ao fato gerador. Este terceiro assume a posição de responsável tributário. O responsável tributário é aquele que não pratica o fato imponible, mas acaba sendo onerado pela carga tributária, em virtude de expressa disposição legal.

A responsabilidade pelo pagamento de tributos de terceiros é aplicada por questões de conveniência e praticidade do fisco. Por exemplo, as indústrias, os órgãos públicos, os supermercados, regra geral, não são contribuintes do ISS, mas são obrigados pela legislação a efetuar a retenção do ISS referente aos serviços que lhes são prestados. Essas entidades devem ter o devido cuidado de reter e recolher o tributo referente aos serviços tomados de alguns prestadores de serviços. Isso acontece porque a prestação de serviço é globalizada. Prestador estabelecido em um Município presta serviço em outra cidade (CARVALHO, 2005, p. 91), impossibilitando e dificultando a cobrança do imposto. Por isso, o fisco local pode atribuir responsabilidade para aquele que toma o serviço reter e recolher o devido imposto.

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência de um tributo é formado pela união da base de cálculo e alíquota (BELLAN, 2004, p. 173). O critério quantitativo serve para medir a intensidade do aspecto material (MORAES, 2005, p. 53). É o cálculo do valor a ser desembolsado pelo sujeito passivo.

Base de cálculo é o valor que se aplica a alíquota para se alcançar o valor do imposto (BORGES; REIS, 2015, p. 68), exceto nos casos de tributação fixa (CURADO; BARREIRINHAS, 2011, p. 151). Tudo que for considerado preço do serviço deve ser considerado base de cálculo e conseqüentemente tributado (PATROCÍNIO, 2016, p.107).

Regra geral, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é o preço do serviço, sem deduções e independente de pagamento ou recebimento.

A tarefa de definir o que vem a ser preço do serviço fica por conta da legislação municipal. No Município de João Pessoa, o Decreto 6.829/2010 trouxe o detalhamento do tema:

Art. 452. Considera-se preço do serviço tudo o que for devido, recebido ou não, em consequência de sua prestação, seja em moeda, bens, serviços ou direitos, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros.

Parágrafo único. No caso de concessão de desconto ou abatimento sujeito à condição, a base de cálculo será o preço do serviço, sem levar em conta a concessão. (PARAÍBA, 2010).

Vejam que tudo aquilo que for devido incorpora-se ao preço do serviço para efeito de base de cálculo e tributação. Os valores que não forem recebidos também integram a base de cálculo do imposto. Assim, interessa saber se o serviço foi realmente prestado, não interessando o quanto foi recebido pelo prestador do serviço (MANGIERI, 2013, p. 44). O não pagamento pelos serviços prestados é fato que interessa somente ao direito civil (PROCHALSKI, 2009, p. 274). É muito comum em escolas o contribuinte alegar inadimplência para não pagamento do tributo, mas a lei é clara no sentido de que o não recebimento não isenta do pagamento do imposto.

149

A alíquota é o percentual que incide sobre a base de cálculo para determinação do valor do tributo a ser recolhido. No caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, esse percentual deve variar entre 2% (dois por cento) e 5% (cinco por cento). Entretanto, a grande maioria dos Municípios tem adotado uma alíquota única de 5% (cinco por cento) para todos os serviços.

Assim, encerramos o tema hipótese de incidência do ISSQN e passamos a tratar do tema específico, ou seja, a tributação dos serviços de streaming.

### **3. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE STREAMING**

Antes de adentrar na tributação dos serviços de streaming, necessário se faz trazer uma definição sobre o assunto. O termo streaming, derivado da palavra inglesa “stream”, significa emitir em grande número (MAYOR, 2008, p. 354). Também tem o sentido de fluxo ou movimentação em grande número (TEMPLE, 2007, p. 679).

Diante da necessidade de entender melhor o tema, o Superior Tribunal de Justiça também se pronunciou sobre o assunto:



RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. VALIDADE.

[...]

2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. [...] (STJ, 2017).

Assim, pode-se dizer que streaming é uma plataforma digital que permite a transmissão de dados (filmes, séries, músicas, documentários, programas esportivos, entre outros) para o consumidor do serviço. Esses dados ficam disponíveis na plataforma da empresa prestadora do serviço e o usuário poderá utilizá-los a qualquer tempo, sendo pago uma contribuição periódica por parte do consumidor.

Interessante notar que nesse tipo de plataforma não é necessário efetivar o download dos arquivos, pois ficam disponíveis para o usuário utilizar a qualquer momento. Ou seja, no streaming, o pacote de dados fornecido pelo prestador do serviço não é armazenado pelo usuário em seu computador ou TV (MELO, 2017, p. 86).

150

No Brasil, atualmente, existem vários prestadores de serviços de streaming. Entretanto, o mais conhecido é a NETFLIX, que é uma empresa americana que fornece filmes e seriados.

Assim, diante da necessidade de atualizar a legislação com a tecnologia, o legislador federal, através da Lei Complementar nº 157/2016, acrescentou o item 1.09 à Lei Complementar nº 116/2003:

1 – Serviços de informática 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).

Primeiramente, o legislador federal teve a nítida preocupação de retirar da tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza os serviços de TV por assinatura, que são disciplinados através da Lei nº 12.485/2011 e sujeitam-se à incidência do ICMS.

Entretanto, a disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo e imagem (serviços de streaming) através de internet se sujeita exclusivamente ao imposto municipal (ISSQN).

Assim, conforme o item 1.09 da lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003, a disponibilização de filmes e músicas, através da Netflix ou Spotify, por exemplo, passa a ser fato gerador do ISSQN (BERGAMINI, 2017, p. 128).

Porém, o tema parece não ser tão simples assim. O Convênio CONFAZ nº 106/2017 trouxe a previsão da tributação da plataforma de transferência dados eletrônicos pelo imposto estadual (ICMS):

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. (BRASIL, 2017).

151

Conforme entendimento do Convênio CONFAZ 106/2017 acima, os serviços de streaming são mercadorias e estão sujeitos à incidência do ICMS. Por outro lado, de acordo com o item 1.09 da lista de serviços em anexo à Lei Complementar nº 116/2003, os serviços de streaming devem ser tributados pelo imposto municipal (ISSQN).

Dessa forma, percebe-se a formação de um conflito de competência entre Estados e Municípios, que pretendemos resolvê-lo através das explicações nas considerações finais.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa executada neste trabalho abordou a questão da tributação dos serviços de streaming. Como deve se efetivar a tributação dos serviços de streaming? Qual ente federativo deve ser competente para instituir tal tributação?

Fazendo uma análise detalhada dos dados coletados, tentaremos responder a tal pergunta e trazer algumas sugestões para o problema.

A investigação e a coleta dos dados seguiram a seguinte ordem: a) a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza; b) a tributação dos serviços de streaming. A análise, crítica e reflexão sobre as informações coletadas também seguirão a referida sequência.

Dentro deste universo de informações, podemos tirar algumas conclusões sobre a tributação dos serviços de streaming. Passemos agora a detalhar cada ponto analisado e a demonstrar as conclusões sobre cada ponto específico.

Assim, o trabalho procurou analisar, de forma detalhada, os aspectos essenciais da hipótese de incidência do imposto sobre serviços. Antes de entender como são tributados os serviços de streaming, indispensável entender primeiro os critérios antecedentes e consequentes do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN): a) material; b) espacial; c) temporal; d) pessoal; e) quantitativo.

Entendida toda cronologia e complexidade do tributo, passamos a explicar melhor a tributação sobre plataformas digitais de dados. Conforme explanação anterior, os serviços de streaming, em tese, poderiam ser tributados de duas maneiras: a) de acordo com a LC 116/2003 (item 1.09 da lista de serviços), a disponibilidade de dados em uma plataforma de internet é serviço, sendo tributado pelo ISSQN, tributo de competência municipal; b) conforme Convênio CONFAZ 106/2017, a transferência eletrônica de dados é uma mercadoria, sendo tributada pelo ICMS, tributo de competência estadual.

No que diz respeito ao Convênio CONFAZ 106/2017, entendemos que o instrumento utilizado para instituir tributos não está de acordo com a Constituição Federal de 1988. O fato gerador de um tributo deve estar previsto expressamente em Lei Complementar, e não em um convênio administrativo.

Por outro lado, a tributação dos serviços de streaming pelo imposto sobre serviços parece mais razoável, pois é efetivada através de lei complementar federal, conforme Constituição Federal de 1988.

Diante do exposto, podemos concluir que, enquanto os tribunais superiores não se pronunciam, os serviços de disponibilização de dados através de uma plataforma digital de internet (streaming) devem ser tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

## REFERÊNCIAS

ALABARCE, Marcio Roberto. Contribuintes, responsáveis e as obrigações acessórias do ISS. In: BELLAN, Daniel Vitor et al. **Imposto sobre serviços de acordo com a lei complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 231-291.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BELLAN, Daniel Vitor. ISS – alíquotas e base de cálculo. In: BELLAN, Daniel Vitor et al. **Imposto sobre serviços de acordo com a lei complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 173-218.

BERGAMINI, Adolpho. **ISS: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. Coleção curso de tributos indiretos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao Alcance de Todos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17). Acesso em: 13 jul. 2020.

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 11 jul. 2020.

153

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm#art3](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm#art3). Acesso em: 12 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. SEÇÃO). **Recurso Especial 1.559.264/RJ**. Direito autoral. Internet. Disponibilização de obras musicais. Tecnologia streaming. Simulcasting e Webcasting. Execução pública. Configuração. Cobrança de direitos autorais. ECAD. Possibilidade. Simulcasting. Meio autônomo de utilização de obras intelectuais. Cobrança de direitos autorais. Novo fato gerador. Tabela de preços. Fixação pelo ECAD. Validade. Relator: Min. Ricardo Villas Boas Cueva, 15 fev. 2017. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=STREAMING&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 12 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. TURMA). **Agravo de Instrumento 829.292/RJ**. Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre locação de bens móveis. Não incidência. Repetição de indébito. Prova quanto ao repasse ou não do ônus. Questão que demanda análise de dispositivos de índole infraconstitucional. Art. 166 do Código Tributário Nacional. Ausência do necessário prequestionamento. Ofensa reflexa ao texto da Constituição Federal. Reexame do conjunto fático-probatório já carreado aos autos. Impossibilidade. Incidência da súmula 279/STF. Relator: Ministro Luiz Fux, 20 de março de 2012. Disponível

em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ISS+LOCA%C7%C3O+OBRIGA%C7%C3O+DAR%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7cjjde>  
n. Acesso em: 11 jul. 2020.

BRUN, Guilherme Brust. Critério espacial do ISS. In: BRASIL JÚNIOR, Vicente (Coord.). **Questões Práticas do ISS**. São Paulo: Onixjur, 2011. p. 227-255.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Responsabilidade tributária do tomador do serviço. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 91-105.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP, 2006.

CEZAROTI, Guilherme. A tributação dos serviços na Constituição Federal, o novo Código Civil e a Lei Complementar nº 116/2003. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na lei complementar nº 116/2003**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 39-58.

CORAZZA, Edison Aurélio. Imposto sobre a prestação de serviços: local da prestação e a determinação da competência tributária. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). **ISS na lei complementar nº 116/2003**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 15-37.

154

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: imposto sobre serviços de qualquer natureza**. São Paulo: Método, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa**. 7. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 67-90.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MAYOR, Michael (dir.). **Longman dicionário escolar para estudantes brasileiros**. 2. ed. atual. Inglaterra: Pearson, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, Roberto Albuquerque. **ISS**: aspectos doutrinários e prática. Recife: Livro Rápido, 2005.

MORAES, Allan. **ISS** – base de cálculo e não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS**: LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2005. p. 49-65.

MOURA, Fabio Clasen de. O **ISS** e o princípio da territorialidade. In: BELLAN, Daniel Vitor et al. **Imposto sobre serviços de acordo com a lei complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 127-170.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do imposto sobre serviços**: comentários a lei complementar nº 116, de 31.07.2003. Campinas: LZN, 2004.

PARAÍBA. **Decreto nº 6.829, de 11 de março de 2010**. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de João Pessoa – RCTM e dá outras providências. João Pessoa, PB: Prefeitura Municipal de João Pessoa. Disponível em: [https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4\\_-\\_Decreto\\_n.\\_6.82910\\_\\_Aprova\\_o\\_RCTM.pdf](https://www.joaopessoa.pb.gov.br/fornecedor/documentos/40.4_-_Decreto_n._6.82910__Aprova_o_RCTM.pdf). Acesso em: 11 jul. 2020.

PARAÍBA. **Lei Complementar nº 53, de 23 de dezembro de 2008**. Institui o Código Tributário Municipal e dá outras providências. João Pessoa, PB: Prefeitura Municipal de João Pessoa. Disponível em: <http://joaopessoa.pb.gov.br/pc/consultaLegislacao.xhtml?tipo=1>. Acesso em: 11 jul. 2020.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Imposto sobre serviços (ISS)**: questões polêmicas. 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS**: teoria, prática e jurisprudência – lei complementar 116/2003 anotada e comentada. 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Lais Vieira. Comentários à lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS**: LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2005. p. 369-426.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISS e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS**: regra matriz de incidência e conflitos de competência. Curitiba: Juruá, 2009.

REHM, Rosana de Jesus. A previsão constitucional do conceito de serviço. In: BRASIL JÚNIOR, Vicente (Coord.). **Questões Práticas do ISS**. São Paulo: Onixjur, 2011. p. 509-536.

TEMPLE, Mark (ed.). **Dicionário Oxford escolar para estudantes brasileiros de inglês**. 2. ed. atual. New York: Oxford, 2007.

ZOUAIN, Renato Sorroce. A Constituição Federal de 1988 e as competências tributárias. In: BRASIL JÚNIOR, Vicente (Coord.). **Questões Práticas do ISS**. São Paulo: Onixjur, 2011. p. 461-485.