



A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE STREAMING

The Size of the Brazilian Government: Concepts and Measures

Bruna Rodrigues Cunha¹

Graduando em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA - GO.

Artur Ribeiro de Assunção

Orientador (a) do Trabalho de Conclusão de Curso –GO

¹ Bruna Rodrigues Cunha - Bacharelado no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) –Brasil - Email: bruna.rcunha1@gmail.com

² Artur Ribeiro de Assunção – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil - Email: artur-assuncao@outlook.com



RESUMO

A presente pesquisa analisa a controvérsia jurídica e contábil em torno da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços de streaming. Com a transformação digital e a mudança nas formas de consumo de conteúdo, surge a necessidade de repensar o conceito de “serviço” à luz da Constituição Federal e da legislação vigente. O estudo adota uma abordagem qualitativa, com base em análise doutrinária, jurisprudencial e bibliográfica, e identifica duas correntes principais: uma que defende a incidência do ISS com base na ampliação do conceito de serviço, e outra que considera inconstitucional tal tributação, por entender que plataformas como Netflix e Spotify realizam obrigações de dar, e não de fazer. A decisão do STF no RE nº 651.703 ampliou o entendimento sobre o que pode ser considerado serviço, incluindo atividades digitais automatizadas. No entanto, persistem dúvidas sobre a territorialidade do fato gerador, a competência dos entes federativos e a clareza da legislação aplicável às novas realidades digitais.

Palavras-chave: ISSQN; Streaming; Tributação Digital; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This research analyzes the legal and accounting controversy surrounding the incidence of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) on streaming services. With the digital transformation and the change in the ways of consuming content, there is a need to rethink the concept of “service” in light of the Federal Constitution and current legislation. The study adopts a qualitative approach, based on doctrinal, jurisprudential and bibliographic analysis, and identifies two main currents: one that defends the incidence of ISS based on the expansion of the concept of service, and another that considers such taxation unconstitutional, understanding that platforms such as Netflix and Spotify perform obligations of giving, not of doing. The decision of the STF in RE No. 651.703 expanded the understanding of what can be considered a service, including automated digital activities. However, doubts persist about the territoriality of the taxable event, the jurisdiction of the federative entities and the clarity of the legislation applicable to the new digital realities.

Key words: ISSQN; Streaming; Digital Taxation; Unconstitutionality.

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual, a crescente digitalização e a expansão dos serviços de streaming têm provocado debates significativos sobre a tributação desses serviços. A questão da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços de streaming, como vídeos sob demanda e transmissões ao vivo, têm gerado



controvérsias jurídicas e contábeis. Este Trabalho de Conclusão de Curso se propõe a examinar a inconstitucionalidade da aplicação do ISSQN a esses serviços, um tema de relevância crescente para o campo das Ciências Contábeis.

O ISSQN, instituído pela Lei Complementar nº 116/2003, é um tributo municipal destinado a regular a prestação de serviços. Contudo, a rápida evolução das tecnologias digitais e a transformação no modo como os serviços são oferecidos e consumidos têm levantado questões sobre a adequação dessa legislação para a nova realidade do mercado. A questão central reside na possibilidade de que a tributação sobre serviços de streaming possa estar em desacordo com a Constituição Federal, que estabelece limites e competências para a tributação municipal.

Este estudo abordará a compatibilidade da incidência do ISSQN sobre serviços de streaming com os preceitos constitucionais e a legislação vigente. Para tanto, será realizada uma avaliação crítica das normas e jurisprudências relacionadas, bem como um exame das implicações contábeis e fiscais para as empresas do setor. A análise pretende contribuir para o entendimento das implicações tributárias na era digital e oferecer insights sobre possíveis ajustes na legislação tributária.

A discussão sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de streaming é crucial para a área fiscal da contabilidade, pois afeta a conformidade tributária e a saúde financeira das empresas do setor. A classificação inadequada desses serviços pode gerar litígios e incertezas fiscais, prejudicando a previsibilidade e a competitividade. Assim, compreender as implicações legais e contábeis dessa tributação é fundamental para garantir um ambiente de negócios mais justo e estimular a necessária reforma tributária que acompanhe a evolução tecnológica.

Diante desse cenário, formula-se a seguinte situação-problema: qual é a inconstitucionalidade da tributação do ISSQN sobre serviços de streaming para a auditoria e o controle fiscal, e como garantir a precisão e a transparência na contabilização e fiscalização desses serviços? A resposta passa pela compreensão jurídica dessa tributação no contexto da contabilidade. O objetivo deste estudo é evidenciar falhas na aplicação do tributo e seus impactos fiscais. Além disso, esta pesquisa contribui para aprimorar os mecanismos de controle, garantindo maior segurança jurídica e adequação às novas dinâmicas do mercado digital.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Os Efeitos Fiscais Sobre Empresas Do Setor De Streaming

Para compreender o impacto fiscal sobre as empresas de streaming, é fundamental analisar as alíquotas aplicáveis e sua repercussão nos resultados financeiros dessas organizações digitais, que operam em um ambiente altamente competitivo e regulamentado. Conforme a Lei Complementar nº 116/2003, as empresas de streaming atualmente recolhem o ISS, cuja alíquota pode chegar a 5%, destinado aos Municípios. Além disso, também estão sujeitas ao PIS e à Cofins, tributos federais que somam 9,25%. Com isso, a carga tributária total pode alcançar 14,25%.

Nesse contexto, a incidência do ISS sobre serviços de streaming previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 “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.”. Segundo Strobel, a carga tributária sobre os serviços de streaming apresenta uma estrutura complexa e exige das empresas um planejamento fiscal estratégico para mitigar impactos no resultado financeiro e assegurar o cumprimento das obrigações fiscais em diferentes esferas de governo.

Ainda sobre Strobel (2024), a questão da tributação do ISS sobre serviços de streaming levanta um amplo debate sobre a constitucionalidade da incidência do imposto municipal em serviços digitais, que possuem caráter imaterial e, em muitos casos, transnacional. A legislação tributária brasileira enfrenta o desafio de adaptar-se a modelos de negócios modernos, nos quais a prestação de serviços não ocorre de forma presencial ou em território específico, o que gera discussões sobre a territorialidade do ISS e a sua aplicabilidade em transações digitais.

Além disso, conforme Strobel (2024) a falta de uma regulamentação clara e específica sobre a tributação de serviços digitais no Brasil dificulta o desenvolvimento de diretrizes contábeis uniformes para o setor. Empresas de streaming, como parte do segmento de tecnologia, enfrentam o desafio de adaptar seus processos contábeis a normas que foram inicialmente elaboradas para empresas com operações físicas e mercadológicas



convencionais. A ausência de clareza na legislação leva a um cenário de incertezas, o que reforça a importância de uma atuação contábil estratégica e fundamentada.

Portanto, para as empresas de streaming, a gestão fiscal não se restringe ao mero cumprimento de obrigações legais, mas se transforma em uma questão de sobrevivência e competitividade no mercado. A elevada carga tributária e a ambiguidade jurídica envolvida na incidência do ISS sobre serviços digitais impõem às empresas um controle detalhado sobre a aplicação de alíquotas e a interpretação de normas, além de demandar um acompanhamento contínuo das reformas tributárias em discussão.

Ao aprofundar a análise sobre as implicações fiscais para empresas de streaming, um aspecto relevante é a questão da chamada "guerra fiscal" entre Municípios. Esse fenômeno é descrito por Alexandre (2017, p. 758), a guerra fiscal do ISS ocorria, principalmente, por meio da fixação de alíquotas extremamente baixas pelos Municípios, com o objetivo de atrair empresas para seus territórios. Isso era possível porque, em regra, a competência para a cobrança do tributo pertencia ao Município onde o prestador de serviços estava domiciliado.

Ainda de acordo com Alexandre (2017), um exemplo notório ocorreu na região metropolitana de São Paulo, onde alguns Municípios reduziram a alíquota do ISS para 0,5%, valor dez vezes menor que o praticado na Capital. Com essa estratégia, as empresas que transferissem formalmente sua sede para essas localidades poderiam reduzir em até 90% o valor devido desse imposto.

Conforme Alexandre (2017) para as empresas de streaming, que operam majoritariamente no ambiente digital, essa guerra fiscal trouxe benefícios e desafios. Por um lado, a possibilidade de se estabelecerem em Municípios com alíquotas mais baixas poderia representar uma significativa redução de custos tributários, permitindo maior competitividade e rentabilidade. Contudo, essa prática muitas vezes gerava questionamentos quanto à legitimidade das operações, levando ao escrutínio de autoridades fiscais e aumentando o risco de autuações.

Além disso, de acordo com Alexandre (2017) a guerra fiscal entre Municípios no ISS provoca um cenário de instabilidade jurídica e incerteza para as empresas, já que as políticas tributárias podem ser alteradas a qualquer momento, em resposta às políticas de outras regiões ou a mudanças legislativas. Para as empresas de streaming, a necessidade de monitorar essas variações fiscais demanda um esforço contínuo na área de contabilidade



tributária, com adaptações constantes nos relatórios e no cumprimento de obrigações acessórias.

Ao prosseguir com a análise das implicações fiscais e tributárias sobre os serviços de streaming, um ponto crítico destacado por Nadrowski (2020), considerando a falta de uniformidade e de mecanismos eficazes no processo de transição entre os entes responsáveis pela arrecadação do imposto, reconhece-se que essa inconsistência pode abrir espaço para a bitributação, especialmente em situações de conflito entre Municípios pela cobrança do tributo.

Ainda conforme Nadrowski (2020) a ausência de uniformidade na arrecadação do ISS sobre serviços de streaming, expõe um risco fiscal considerável para as empresas do setor, pois o surgimento de disputas entre Municípios quanto à titularidade da arrecadação gera um ambiente de incerteza. Em tais cenários, as empresas de streaming podem enfrentar situações de bitributação, sendo obrigadas a recolher o ISS para mais de um Município pelo mesmo serviço, o que onera o setor de maneira significativa e dificulta o cumprimento das obrigações fiscais.

Assim, os argumentos apresentados por Nadrowski reforçam a importância de uma contabilidade fiscal que compreenda e se adapte às nuances do sistema tributário brasileiro. Para as empresas de streaming, a eliminação dos riscos de bitributação e a busca por uma conformidade tributária sustentável são fatores essenciais para o desenvolvimento de uma estratégia financeira sólida e alinhada às exigências legais.

2.2 Como A Tributação Do ISSQN Afeta A Administração Fiscal Das Empresas De Streaming

A natureza global dos serviços de streaming realmente gera complexidades significativas para o cumprimento das obrigações fiscais no Brasil, especialmente devido à multiplicidade de normas municipais e à falta de harmonização tributária. Como cita Ludgero (2024), a natureza global dos serviços de streaming impõe desafios consideráveis à legislação tributária brasileira. Empresas estrangeiras que atuam no país devem se adequar às normas locais, incluindo a obrigatoriedade de recolhimento do ISS. Além disso, a



ausência de uniformidade na tributação municipal pode resultar em incertezas e dificuldades operacionais para essas empresas.

Esses desafios são ainda mais complexos pelo próprio conceito de “serviço” que está na base do ISSQN. Como explica Regina Helena Costa apud Sabbag (2008, p. 1153-1154), é fundamental definir o conceito de serviço, cuja prestação está sujeita à tributação pelo imposto em questão. Esse entendimento deve ser buscado no direito privado. O Código Civil, ao abordar o tema, estabelece que a prestação de serviço não regida pelas leis trabalhistas ou por legislação será regulada por suas próprias normas (art. 593). Determina que “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Trata-se, portanto, de uma obrigação de fazer.

No caso das plataformas de streaming, segundo Ludgero (2024) e Sabbag (2008), a oferta de conteúdo digital é realizada por meio da concessão de acesso ao usuário, o que levanta questionamentos sobre se tal atividade configura uma prestação de serviço ou uma cessão de direitos. Esse debate afeta diretamente a administração fiscal dessas empresas, pois uma eventual reclassificação dessas operações alteraria a natureza da incidência do ISS e, possivelmente, abriria margem para discussões legais e judiciais sobre o enquadramento tributário.

Para a contabilidade fiscal das empresas de streaming, a interpretação legal sobre a prestação de serviços, conforme exposta por Costa (2004, p. 618), o local onde ocorre a contratação é irrelevante para a caracterização da prestação de serviço. O ISS incide sobre fatos, e não sobre contratos. Assim, a simples possibilidade de prestação do serviço não é suficiente para gerar a cobrança do imposto. Como demonstrado anteriormente, a materialidade do ISS está vinculada ao ato de “prestar serviços”, sendo determinante para sua incidência apenas a efetiva execução da atividade.

Esse entendimento, de acordo com Ludgero (2024), é crucial para as plataformas de streaming, pois aponta que a materialidade do ISS recai sobre o ato de disponibilizar o serviço ao usuário final, independentemente do local da contratação ou da base da empresa. Com isso, as operações dessas plataformas são consideradas para fins de tributação local, aumentando a complexidade de administrar e registrar a tributação corretamente.

Além disso, conforme exposto por Costa (2004), a fragmentação regulatória entre os diversos Municípios gera o risco de bitributação, onde mais de um ente pode reivindicar a



competência de cobrança do ISS pelo mesmo serviço prestado. Nesse contexto, o planejamento tributário das empresas de streaming precisa considerar tanto os riscos de dupla tributação quanto as diferentes interpretações que cada Município pode adotar sobre a definição e a incidência do ISSQN. Dessa forma, as práticas contábeis precisam ser estruturadas para identificar e mitigar possíveis disputas de competência.

Ainda sobre Costa (2004), o papel da contabilidade fiscal se torna ainda mais estratégico na medida em que ela é responsável por assegurar que as transações e operações realizadas pelas plataformas de streaming estejam alinhadas às exigências municipais e que todos os riscos fiscais estejam devidamente registrados e provisionados. Empresas que não adotam uma contabilidade proativa e robusta podem se ver expostas a multas e penalidades em caso de não conformidade, o que torna a administração fiscal um pilar central para a sustentabilidade financeira e a competitividade do setor de streaming.

Por fim, a crescente digitalização do mercado e a expansão do setor de streaming no Brasil indicam que os desafios relacionados à tributação pelo ISSQN tendem a aumentar. As empresas precisam estar preparadas para lidar com as novas regulamentações e para acompanhar a evolução das interpretações legais sobre a prestação de serviços digitais, a fim de garantir que suas operações estejam adequadas e protegidas de possíveis contingências fiscais. Essa dinâmica exige que o setor contábil se mantenha atualizado e alinhado às melhores práticas de compliance fiscal.

2.3 Registro Fiscal Do ISSQN Para Serviços De Streaming

A tributação dos serviços de streaming pelo ISSQN é um tema amplamente debatido nos campos jurídico e tributário, especialmente diante da evolução do conceito de "serviço" para fins de incidência do imposto municipal. No julgamento do RE 651.703, o Supremo Tribunal Federal definiu serviço como: "O oferecimento de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, que pode estar atrelada ou não à entrega de bens."

Com base nesse entendimento anteriormente citado no julgamento do RE 651.703 no STF e recentemente fixado pela Suprema Corte, a existência de uma obrigação de fazer não é um requisito essencial para a incidência do ISS. Inexistindo, dessa forma, impedimentos à



cobrança do tributo municipal sobre a atividade de streaming como Netflix e Spotify (Gomes et al., 2019).

No entanto, outros especialistas argumentam que o conceito de “prestação de serviço”, no contexto do ISS, implica uma obrigação específica de realização de um ato, conforme a interpretação tradicional do Direito Privado. Segundo o autor Melo (2012, p. 571), “O cerne da materialidade do ISS não se restringe a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com as diretrizes do Direito Privado.” Esta visão sustenta que, para se caracterizar a materialidade do ISS, é necessário que haja uma obrigação de “fazer” intrínseca ao serviço.

Além disso, conforme Machado (2010, p. 411), “Competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra ao estabelecimento prestador.” Com isso, argumenta-se que a competência para a cobrança do imposto estaria ligada ao local de efetiva prestação do serviço. No caso dos serviços de streaming, esta questão é controversa, pois o conteúdo é acessado em território brasileiro, mas os dados e servidores que fornecem esse serviço podem estar sediados fora do país.

O estudo das práticas de registro fiscal do ISSQN para empresas de streaming envolve, portanto, o exame minucioso de como essas operações se configuram no contexto da legislação municipal. Em razão da amplitude do conceito de “serviço” definido pelo STF, as plataformas de streaming precisam alinhar suas práticas contábeis para registrar o ISSQN de forma que reflita a oferta contínua de uma utilidade ao usuário final. Dado o entendimento de que a prestação não requer uma “obrigação de fazer” para incidência do tributo.

Adicionalmente, mesmo que as operações de streaming possam ocorrer remotamente, a tributação é reivindicada pelos municípios onde o usuário consome o serviço, como indicado por Machado (2010). Esse cenário impõe desafios ao setor contábil, que precisa determinar o ponto de incidência do imposto e evitar potenciais conflitos fiscais entre os municípios. O controle sobre as regiões de prestação do serviço e a adaptação dos sistemas de registro fiscal a essa realidade permitem que as plataformas de streaming cumpram com o ISS de acordo com a localização dos usuários.



Compreende-se que o estudo das práticas de registro fiscal do ISSQN para serviços de streaming revela um cenário complexo, no qual a interpretação tributária e a territorialidade da prestação digital desafiam as plataformas a desenvolver estratégias contábeis robustas e conformes à legislação brasileira. Com base na decisão do STF no RE 651.7031, a caracterização de “serviço” foi ampliada para incluir a oferta habitual de utilidades digitais, consolidando o entendimento de que o streaming está sujeito à incidência do ISS, independentemente da presença de uma obrigação de “fazer”.

Conclui-se então que esse entendimento é complementado pelas interpretações de autores como Melo (2012), que destacam a importância de avaliar a natureza do serviço prestado sob a ótica do Direito Privado, e Machado (2010), que reforça o critério da territorialidade, apontando que o município competente para cobrar o imposto é aquele onde ocorre a fruição do serviço pelo usuário final. Assim, as empresas de streaming devem estruturar suas práticas contábeis de forma a assegurar a correta alocação do ISSQN, observando tanto a incidência sobre o serviço digital quanto a conformidade com as diversas jurisdições municipais brasileiras.

3 METODOLOGIA

A pesquisa intitulada "A Inconstitucionalidade da Incidência do ISSQN sobre os Serviços de Streaming" foi realizada com o intuito de analisar a aplicabilidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os serviços de streaming no contexto da contabilidade fiscal. O estudo se direciona para a análise dos impactos dessa tributação na operação contábil das empresas que prestam serviços de streaming, investigando como a interpretação e aplicação desse imposto afetam a apuração e o recolhimento do tributo, bem como os efeitos na gestão tributária das empresas.

Para tanto, a pesquisa se baseia na revisão de normativas fiscais e jurisprudências que tratam da tributação de serviços digitais, com o objetivo de identificar a conformidade constitucional dessa incidência e suas implicações no dia a dia da contabilidade fiscal das empresas do setor, para que assim se compreenda a forma correta da tributação para as empresas deste setor.



3.1 MÉTODO QUALITATIVO

A pesquisa segue uma abordagem qualitativa, uma vez que o objetivo não é mensurar opiniões ou gerar dados estatísticos, mas sim entender em profundidade o fenômeno jurídico que envolve a tributação dos serviços de streaming. De acordo com Richardson et al. (1999, p.102), o objetivo fundamental da pesquisa qualitativa não reside na produção de opiniões representativas e objetivamente mensuráveis de um grupo; está no aprofundamento da compreensão de um fenômeno social por meio de entrevistas em profundidade e análises qualitativas da consciência articulada dos atores envolvidos no fenômeno.

Dessa forma, busca-se uma análise aprofundada das implicações constitucionais e jurídicas da tributação do ISSQN sobre os serviços de streaming, considerando as diferentes interpretações legais e os desafios enfrentados pelas empresas e profissionais da contabilidade fiscal na aplicação dessa legislação.

3.2 MÉTODO BIBLIOGRÁFICO

O método bibliográfico será adotado como forma de embasamento teórico e fundamentação da pesquisa. A pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2002, p.41), tem como objetivo "proporcionar uma maior familiaridade com o problema. Para tornar mais claro ou formular hipóteses, inclui pesquisa bibliográfica e entrevistas". Nesse sentido, será realizada uma revisão aprofundada de literatura sobre a legislação tributária, doutrinas jurídicas e jurisprudências que tratam da incidência do ISSQN sobre os serviços de streaming, bem como a análise de textos acadêmicos que discutem a constitucionalidade dessa tributação.

Além disso, serão analisadas as discussões sobre os impactos da tributação sobre a operação contábil das empresas de streaming, considerando as implicações fiscais e contábeis dessa cobrança. A pesquisa bibliográfica permitirá identificar as divergências e convergências no entendimento jurídico sobre o tema, além de fornecer uma base sólida para a análise crítica dos aspectos constitucionais e fiscais envolvidos.

3.3 MÉTODO DE ANÁLISE



Após a coleta dos materiais necessários, será aplicada a metodologia de análise de conteúdo, que visa organizar e interpretar os dados obtidos para extrair informações relevantes. A análise de conteúdo, conforme definida por Bardin (1977, p.42), um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Essa metodologia permitirá identificar padrões, categorias e temas recorrentes nas fontes bibliográficas, decisões judiciais e textos legais analisados. A partir disso, será possível compreender como a jurisprudência, a doutrina e a legislação interpretam a tributação do ISSQN sobre os serviços de streaming e como esses elementos se relacionam com a constituição. A análise de conteúdo também auxiliará na construção de uma reflexão crítica sobre a aplicabilidade dessa tributação e seus efeitos, tanto no âmbito jurídico quanto no impacto prático para as empresas e profissionais da área contábil e fiscal.

O material de coleta dos dados será extraído a partir de três artigos científicos, que servirão como fundamentação teórica e auxiliarão na compreensão das discussões jurídicas acerca da tributação sobre serviços de streaming no Brasil. São eles: o artigo intitulado "Incidência Tributária nos Serviços de Streaming: A Controvérsia Jurídica entre o ISS e o ICMS", escrito por Matheus Pereira Catibe e Aline Teodoro de Moura (2021); o artigo "A Inconstitucionalidade da Incidência do ISS em Streaming: Alterações pela Lei nº 157/2016", de autoria de José Vieira de Freitas Neto (2017); e o artigo "As Controvérsias da Cobrança do ISS sobre Serviços de Streaming: Estudo de Caso do Netflix", elaborado por José Renato Costa do Nascimento (2017).

A escolha desse material se deu a partir da relevância desses artigos por tratarem do tema "**A inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de streaming**", abordando com profundidade os aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais que envolvem a controvérsia tributária. Os autores selecionados analisam, sob diferentes perspectivas, os impactos das alterações legislativas promovidas pela Lei nº 157/2016, bem como os conflitos de competência entre os entes federativos quanto à tributação desses serviços digitais.



4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Da obrigação de dar e fazer

A discussão em torno da tributação dos serviços de streaming revela uma realidade já conhecida, mas ainda não resolvida, segundo o autor Neto (2017, p.48), no cenário jurídico brasileiro: a ausência de uma definição clara e precisa sobre o que se entende por "serviço" para fins de tributação. Embora exista uma lista de atividades sujeitas ao ISS na legislação vigente, a simples inclusão de determinada atividade nessa lista não garante que ela se enquadre, de fato, no conceito jurídico de serviço.

O autor Neto (2017) defende que essa análise deve ir além da perspectiva econômica, considerando os critérios estabelecidos pelo Código Civil. Nesse contexto, a tentativa de tributar plataformas como Netflix e Spotify revela-se problemática, já que a atividade exercida por essas empresas não configura uma prestação de serviço, mas sim a disponibilização de conteúdo, caracterizando uma obrigação de dar, e não de fazer.

Dessa forma, ao observar a natureza das relações contratuais firmadas com os usuários dessas plataformas, percebe-se que elas se assemelham mais à locação de bens do que a uma prestação de serviço propriamente dita. Não há, por parte das empresas, qualquer atividade que represente esforço humano voltado à satisfação do contratante além do acesso ao conteúdo. Por isso, aplicar o ISS sobre essas operações entra em conflito com o entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal, que afastou a incidência do imposto em casos semelhantes.

4.2 Da tributação do ICMS ou ISS

Partindo da relevância econômica e do crescente uso das plataformas de streaming, segundo os autores Catibe e Moura (2021, p. 28), a controvérsia tributária em torno da atividade, com foco na definição da natureza jurídica da transmissão de conteúdo: se mercadoria, sujeita ao ICMS, ou serviço, passível do ISS. Após considerar que não há transferência de titularidade da mídia, foi afastada a hipótese de incidência do ICMS.



Ainda que inicialmente se apontasse a ausência de obrigação de fazer, elemento central do conceito jurídico tradicional de serviço, os autores Catibe e Moura (2021), destacam a mudança promovida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 651.703. O STF reformulou o entendimento ao ampliar o conceito de serviço para além da obrigação de fazer, reconhecendo como tal toda atividade imaterial, habitual e remunerada que gera utilidade a terceiros, o que inclui a disponibilização de conteúdo via streaming.

Com base nessa nova interpretação, os autores defendem a constitucionalidade do ISS sobre as atividades de streaming, reconhecendo que o modelo de classificação jurídica precisa acompanhar a evolução tecnológica e social. A decisão do STF reflete essa atualização ao considerar que tais atividades, mesmo sem envolvimento direto de esforço humano no momento da entrega, se inserem no conceito moderno de serviço tributável.

Conclui-se então que a posição foi reforçada em julgamentos posteriores, como nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945 e 5.659, que consolidaram a incidência do ISS sobre softwares, independentemente da forma de disponibilização. Dessa forma, o autor entende que o posicionamento do STF traz maior coerência e segurança jurídica, ao alinhar a tributação às novas realidades do mercado digital, oferecendo um caminho mais claro e justo para a atuação dos entes tributantes frente à inovação tecnológica.

4.3 Do fato gerador do ISS e serviços prestados em território nacional

A partir da análise das modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 116/2003, especialmente com a inclusão do subitem 1.09, segundo o autor Nascimento (2017, p.57), o estudo aponta para a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre plataformas de streaming. O argumento central reside na natureza jurídica da atividade desempenhada por esses aplicativos, como é o caso da Netflix, que não configura uma obrigação de fazer, mas sim uma cessão de conteúdo digital.

Conforme o autor Nascimento (2017), trata-se de uma disponibilização automatizada de mídia previamente armazenada em servidores, muitas vezes localizados no exterior, sem que haja intervenção humana direta ou prestação personalizada que caracterize um serviço nos termos exigidos pela Constituição Federal e pela doutrina tributária majoritária.



Além disso, destaca-se a insegurança jurídica gerada pela tentativa de enquadrar como serviço algo que, de fato, não corresponde à definição clássica prevista no ordenamento jurídico. A preponderância da atividade de disponibilização de conteúdo evidencia que não houve fato gerador do ISS, pois não se trata de um serviço prestado no território nacional, tampouco de uma atividade que envolva esforço humano com valor agregado ao bem.

Entende-se que a tentativa de tributar operações originadas fora da competência territorial dos municípios, e sem respaldo constitucional, representa não apenas uma afronta ao princípio da competência tributária, mas também uma ameaça ao equilíbrio entre o poder fiscal do Estado e os direitos dos contribuintes. Nesse contexto, o estudo conclui pela impropriedade da incidência do ISS sobre o serviço de streaming, tal como proposto pela legislação complementar.

4.4 Análise entre autores

Tabela 01:

	NETO	CATIBE E MOURA	NASCIMENTO
A cobrança do ISS sobre os serviços de Streaming	Discorda	Concorda	Discorda
A necessidade de revisar a legislação para o esclarecimento da cobrança do ISS	Concorda	Discorda	Concorda
A corcondância com o STF sobre ampliar o entendimento do conceito do ISS sobre o verbo “fazer”	Discorda	Concorda	Discorda

Fonte: Própria (2025)

A análise comparativa entre os autores revela a complexidade e os desdobramentos jurídicos envolvendo a tentativa de tributação dos serviços de streaming por meio do ISS. Enquanto parte da doutrina defende a constitucionalidade dessa incidência, fundamentando-se em uma interpretação mais ampla do conceito de serviço, como visto na decisão do STF no RE 651.703, outros autores questionam com veemência essa possibilidade, argumentando



que a disponibilização de conteúdo digital não se configura como uma obrigação de fazer, mas sim como uma obrigação de dar.

As críticas mais contundentes giram em torno da ausência de esforço humano direto e da natureza automatizada dos serviços de streaming, cujas plataformas operam por meio de algoritmos e servidores, muitas vezes localizados fora do território nacional. Autores que se opõem à tributação ressaltam, ainda, que o critério de preponderância adotado pela jurisprudência e doutrina majoritária não é atendido, já que o elemento principal do negócio jurídico não é a prestação de um serviço personalizado, mas sim a cessão temporária de conteúdo pré-existente.

Além disso, apontam para o risco de violação ao princípio da competência tributária, especialmente quando se tenta aplicar o ISS sobre operações originadas ou executadas no exterior, o que revela não apenas inconstitucionalidade, mas também insegurança jurídica. A partir desse cenário, a cobrança do ISS sobre os serviços de streaming é inconstitucional. Compreende-se que o avanço da tecnologia exige do ordenamento jurídico uma adaptação contínua, mas tal atualização não pode ocorrer em descompasso com os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar.

Conclui-se então que a tentativa de enquadrar, de forma forçada, uma atividade como serviço para fins arrecadatórios, sem o devido respaldo técnico-jurídico, compromete a coerência do sistema tributário e penaliza tanto as empresas quanto os consumidores. Assim, é essencial que qualquer medida nesse sentido seja precedida de uma reformulação legislativa clara e respeitosa à Constituição, e não por interpretações que ampliam indevidamente o alcance de normas existentes.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de streaming, tema que ganha cada vez mais relevância diante da transformação digital e da mudança nas formas de consumo de conteúdo. A evolução tecnológica desafia o sistema tributário brasileiro, exigindo uma interpretação mais dinâmica



da legislação vigente, especialmente no que se refere ao conceito de “serviço” para fins de tributação.

A partir de uma abordagem qualitativa, baseada em análise doutrinária, jurisprudencial e bibliográfica, verificou-se a existência de dois posicionamentos centrais: um que defende a tributação pelo ISS com base em uma ampliação conceitual do termo “serviço”, e outro que considera inconstitucional tal incidência, por entender que plataformas de streaming realizam, na verdade, uma obrigação de dar, e não de fazer, afastando-se do escopo legal do imposto.

Foi possível constatar que a ausência de esforço humano direto e a automatização do processo de disponibilização de conteúdo digital são argumentos usados por parte da doutrina para defender que a atividade não configura prestação de serviço, mas sim cessão de uso ou locação de bens intangíveis. Tal entendimento ganha força ao se observar a jurisprudência consolidada em outros casos análogos, como a tributação de softwares, ainda que com ressalvas.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal, especialmente no julgamento do RE nº 651.703, adotou uma visão mais atualizada do conceito de serviço, reconhecendo que atividades imateriais e remuneradas, ainda que automatizadas, podem se enquadrar como prestação de serviço. Esse entendimento amplia a base tributável do ISS e reflete uma tentativa do Poder Judiciário de acompanhar a evolução do mercado digital.

Apesar dessa tentativa de modernização, permanece uma zona de insegurança jurídica, sobretudo no que tange à territorialidade do fato gerador, à competência dos entes federativos e à ausência de clareza legislativa sobre o tratamento das atividades digitais. A complexidade das operações digitais, muitas vezes transnacionais, adiciona camadas de dificuldade à definição do imposto correto e à delimitação da competência tributária.

Assim, conclui-se que não há um entendimento unificado e definitivo sobre a tributação dos serviços de streaming, e que os argumentos apresentados por ambas as correntes doutrinárias possuem fundamentos sólidos. O cenário atual é de debate e incerteza, o que dificulta a aplicação segura e justa da norma tributária, além de prejudicar tanto o contribuinte quanto o fisco municipal.

Diante disso, torna-se evidente a necessidade de um aprofundamento legislativo e acadêmico mais robusto sobre o tema. Somente com um estudo mais técnico e atualizado,



aliado a uma possível reforma tributária que contemple as peculiaridades do ambiente digital, será possível alcançar uma definição clara sobre a natureza jurídica dessas atividades e a correta forma de tributação aplicável às plataformas de streaming.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo* Lisboa: Edições 70, 1977.

COSTA, Simone Rodrigues. A não tributação dos serviços prestados no exterior – a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 618.

CATIBE, Matheus; MOURA, Aline. Incidência Tributária nos serviços de Streaming: A controvérsia jurídica entre o ISS e o ICMS. *Revista Acadêmica de Direito da Unigranrio*, Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://publicacoes.unigranrio.edu.br/rdugr/article/view/7126/3492>. Acesso em: 26 mai. 2025.

GIL, A.C. (2002). **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas S/A.

GOMES, Eduardo de Paiva et al. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. *ConJur*, 8 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-do-streaming/>. Acesso em: 7 nov. 2024.

LUDGERO, Paulo Ricardo. Tributação de serviços de streaming: aspectos legais e econômicos. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tributacao-de-servicos-de-streamingaspectos-legais-e-economicos/2640606086>. Acesso em: 7 nov. 2024.



NETO, José. A Inconstitucionalidade da Incidência do ISS sem Streaming: Alterações pela lei nº 157/2016. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/11411/1/JVFN29112017.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2025.

MACHADO, Hugo. **Curso de direito tributário**. 35. ed., revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Malheiro Editores, 2010. p. 411.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10ª. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 571.

NADROWSKI, Elisan. Apontamentos sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e a regra de transição disposta na Lei Complementar 175/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/apontamentossobreimpostosobreservicosdequalquer-natureza-iss-e-a-regra-de-transicao-disposta-na-lei-complementar-1752020/938134569>. Acesso em: 6 nov. 2024.

NASCIMENTO, José. As Controvérsias da Cobrança do ISS sobre serviços de Streaming: Estudo de caso do Netflix, (2017). Disponível em: <https://pantheon.ufjf.br/bitstream/11422/11212/1/JRCNascimento.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2025.

RICHARDSON, R.J. et al. (1999) Pesquisa Social: **Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas.
SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito. Direito Tributário**. 9. ed. rev. amp. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

STROBEL, Maitê Parrilha. Perspectivas da tributação de streamings: PL da regulamentação e reforma tributária. Disponível em: <https://vernalhapereira.com.br/perspectivas-da-tributacao-destreamings-pl-da-regulamentacao-e-reforma-tributaria/>. Acesso em: 4 nov. 2024.