

ESCOLA DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO

MARIA EDUARDA ARNAU RODRIGUES

**O LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PARA FINS DE DELIMITAÇÃO DA  
COMPETÊNCIA DO ISSQN: UMA ANÁLISE A PARTIR DO SERVIÇO DE STREAMING**

Porto Alegre  
2022

GRADUAÇÃO



Pontifícia Universidade Católica  
do Rio Grande do Sul

# O LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PARA FINS DE DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO ISSQN: UMA ANÁLISE A PARTIR DO SERVIÇO DE STREAMING

Maria Eduarda Arnau Rodrigues<sup>1</sup>

Pedro Guilherme Augustin Adamy<sup>2</sup>

**Sumário:** 1. Introdução; 2. Regra-Matriz de Incidência do ISSQN; 3. Breve análise do aspecto material do serviço de Streaming; 4. O aspecto espacial previsto no ISSQN; 4.1 O entendimento do STJ quanto ao local de ocorrência do serviço; 5. O local da prestação do serviço como local de ocorrência do fato gerador: análise a partir do serviço de Streaming; 6. Conclusão.

**Resumo:** O presente artigo tem como escopo abordar o aspecto espacial da regra-matriz da incidência tributária do ISSQN, afim de verificar se com a legislação vigente há uma sintonia com as novas tecnologias. No cenário atual, e ante o intenso avanço tecnológico, requer-se uma postura cautelosa do direito tributário. Nesse contexto, pretende-se perpassar pela regra-matriz da incidência tributária, verificar brevemente a celeuma no aspecto material no caso do *streaming* e analisar a postura do Poder Judiciário quanto ao local de prestação de serviço. Na sequência, analisar-se-á as previsões existentes na legislação infraconstitucional quanto ao aspecto espacial do ISSQN. Posteriormente, passar-se-á à análise do serviço de *streaming* e se a legislação infraconstitucional consegue determinar o local da prestação evitando-se, assim, os futuros conflitos que poderão vir a existir.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Tributário. Regra Matriz. Aspecto Espacial. Streaming. Novas tecnologias.

**Abstract:** This papers aims to address the spatial aspect of the ISSQN tax base rule in order to verify whether the current legislation is in accordance with the new technologies. In the current scenario and due to the intense technological advance, a cautious position

---

<sup>1</sup> Graduanda do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: maria.rodrigues98@edu.pucrs.br.

<sup>2</sup> Orientador, professor do curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul; Mestre em Direito do Estado - Direito Tributário - pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. E-mail: pedro.adamy@pucrs.br

of the tax law is required. In this context, we intend to go through the tax incidence matrix rule, briefly verify the controversy on the material aspect in the case of streaming and analyze the position of the Judiciary regarding the place of service provision. Next, we will analyze the existing provisions in the infra-constitutional legislation regarding the spatial aspect of ISSQN. Subsequently, we will move on to the analysis of the streaming service and whether the infra-constitutional legislation can determine the place of provision, thus avoiding future conflicts that may exist.

**Keywords:** Tax on Services of Any Kind. Tributary. Matrix Rule. Spatial Aspect. Streaming. New technologies.

## 1. Introdução

Os avanços tecnológicos cada vez maiores acabam forçando ao legislador e ao poder judiciário a tomada de uma postura responsiva e célere. Ainda estamos presenciando uma revolução digital constante, na qual a virtualização de bens e a facilidade da disponibilização de conteúdo aos usuários a cada momento avança de forma progressiva, tudo isso, possibilitado pela internet, instrumento valioso de negócios<sup>3</sup>.

Considerando que o Direito é um produto resultante das relações jurídicas, sociais e econômicas, é crucial verificar se as ciências sociais aplicadas acompanham essa demanda nova que chega de maneira frenética ao nosso contexto atual.

Assim, com o nascimento do serviço de *streaming*, uma tecnologia que possibilita ao usuário o acesso à conteúdos audiovisuais, de maneira constante, durante o período contratual estabelecido entre as partes, o legislador necessariamente teve que analisar a natureza jurídica dessa nova tecnologia e as implicações jurídicas.

No campo tributário, é imperioso ter cautela para verificar se há uma sintonia entre a legislação e a realidade fática, garantindo os direitos fundamentais presentes no nosso ordenamento jurídico. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) está previsto no texto constitucional, especificamente no art. 156, III e autoriza, ao mesmo tempo em que outorga a competência, aos Municípios a instituição da espécie tributária. O mencionado texto também determina que as definições serão feitas através de lei complementar.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 116/03 instituiu o ISSQN e estipulou as regras necessárias para o imposto. Como naturalmente ocorre, a LC nº 116/03

---

<sup>3</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. Sociedade da Informação. In. **Direito da Sociedade da Informação**. V. 1. Associação Portuguesa do Direito Intelectual. Coimbra: Coimbra Editora. 1999, p. 165.

trata acerca dos critérios materiais e espaciais do tributo, determinando, em observância à Constituição Federal, as delimitações necessárias a serem consideradas.

Em 2016, com o nascimento da Lei Complementar nº 157/2016, o serviço de *streaming* foi introduzido na lista de incidência do ISSQN presente agora no item 1.09 da lista anexa da LC nº 116/03. Contudo, apesar da inserção legislativa, houve grande debate quanto ao aspecto material da hipótese e a sua convergência quanto ao serviço realizado nessa nova tecnologia. A discussão pairou, basicamente, na natureza jurídica do *streaming* e se era caso de incidência do ISSQN ou do ICMS.

No presente estudo, analisaremos brevemente o aspecto material, tendo em vista que após a determinação da tributação através do ISSQN, será necessária uma análise quanto ao aspecto espacial, ou seja, o local da prestação de serviço.

A determinação do local em que ocorre uma espécie tributária é indispensável para a própria exação, conforme será demonstrado. Sem um local de prestação do serviço, não há como delimitar a ocorrência da hipótese tributária, a competência constitucional e muito menos a legislação – municipal – que será aplicada.

Apesar da busca pela análise minuciosa, o estudo não tem o condão de esgotar a matéria, mas abordar a problemática proposta objetivando expor os obstáculos existentes afim de fomentar ainda mais o debate da matéria.

## **2. Regra-Matriz de Incidência do ISSQN**

No avanço do pensamento normativista, Paulo de Barros Carvalho ensina que para a interpretação da norma jurídico-tributária a ferramenta da regra-matriz deverá ser utilizada<sup>4</sup>.

A regra-matriz aponta que para a análise da norma jurídico-tributária será necessário passar pelos seguintes requisitos<sup>5</sup>: i) critério material; ii) critério temporal; iii) critério espacial; iv) critério pessoal (sujeitos da relação); e, por fim, v) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assim, refere-se oportuna a utilização da ferramenta da regra-matriz para análise do objeto do presente estudo, na medida em que a doutrina tem considerado como valioso e extremamente útil instrumento científico<sup>6</sup> para a verificação da hipótese

---

<sup>4</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2019. p. 367-368

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo, Saraiva, 2019. p. 581.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 431.

tributária e sua consequência jurídica. Desse modo, de maneira a garantir que prevaleça uma análise técnico-científica, toda a discussão será analisada pelas lentes da regra-matriz da incidência tributária.

Não se ignora o fato de que a regra-matriz, assim como qualquer método científico, não esvazia integralmente as problemáticas em torno dos conflitos existentes, mas ela realiza grande função simplificadora quando da análise da hipótese tributária<sup>7</sup>.

Especificamente em relação ao ISSQN, a hipótese de incidência tributária irá levar em conta: a) prestar serviço (critério material); b) momento em que se configura a prestação do serviço (critério temporal); c) local do estabelecimento do prestador ou, na falta, local do domicílio do prestador, salvo hipóteses dos incisos I a XXV (lista anexa da LC nº 116/03) (critério espacial). E, se ocorrer a hipótese na sua totalidade, terá como consequência: a) ISSQN (relação jurídica obrigacional); b) Município (sujeito ativo); c) prestador do serviço (sujeito passivo); d) valor da prestação do serviço (base de cálculo); e e) alíquota fixada pela lei municipal (critério quantitativo).

Os dois aspectos alvos de grandes discussões são o material e o espacial. O primeiro porque questiona a natureza obrigacional presente no verbo prestar, se seria apenas obrigação de fazer e/ou obrigação de dar. No segundo, objeto do presente estudo, se efetivamente é possível, de acordo com as legislações existentes, verificar o local da ocorrência do fato gerador para a delimitação da competência do sujeito passivo quando da ocorrência do serviço de *streaming*.

### **3. Breve análise do aspecto material do serviço de Streaming**

A locução *fato gerador* é aceita e empregada pela maior parte da doutrina<sup>8</sup> como o primeiro requisito a ser preenchido para a ocorrência da norma tributária. Somente verifica-se os demais requisitos da regra-matriz se, preliminarmente, ocorrer o fato gerador. A expressão indica tanto a descrição abstrata da lei quanto ao fato jurígeno, tanto é que assim Geraldo Ataliba propôs:

adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e fato imponível para representar a ocorrência no mundo

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 434

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 325.

dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica.<sup>9</sup>

O fato gerador então é aquele que estará previsto na norma e quando ocorrer na realidade material fará nascer hipótese de incidência tributária. Assim, se “renda” está abstratamente previsto na norma do imposto de renda, a partir do momento em que o sujeito passivo perceber a renda estipulada como tributável, aí estará o fato gerador.

A hipótese de incidência tributária é aquela conduta/fato descrito de forma abstrata que serve como modelo ao contribuinte, e ao próprio ente competente, que indica quando irá ocorrer a incidência de uma espécie tributária. Esse modelo-base indicado na norma constitucional e estipulado, a posteriori, em lei complementar, respeita os princípios norteadores como da legalidade, da segurança jurídica e da previsibilidade (situado dentro da segurança jurídica<sup>10</sup>).

Respeitará o princípio da legalidade tendo em vista o que prevê o texto constitucional, especificamente em seu art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Já em relação à previsibilidade, presente na segurança jurídica, será respeitado o direito do contribuinte de se programar e ter ciência das exigências tributárias que lhe são impostas. Nesse sentido, consagra-se também o princípio de vedação de surpresa do contribuinte<sup>11</sup>.

Por fim, evidentemente, a segurança jurídica de igual modo é respeitada nas legislações complementares, garantindo ao contribuinte uma certeza quando ao tratamento de atos do passado e do futuro, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>:

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.

---

<sup>9</sup> Ibidem, p. 326.

<sup>10</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 114.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 140.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 209.

Então, evidente que, em seara tributária, assim como outras áreas do Direito, não pode existir uma zona de penumbra quanto ao que será tributável, sob risco de ataque a dois grandes direitos fundamentais: direito à liberdade e à propriedade (art. 5º, LIV e XXII, CRFB/88). O aspecto material, justamente por ser o centro da hipótese de incidência tributária, é o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, pois indica a sua substância essencial<sup>13</sup>.

Na hipótese do ISSQN, o fato gerador é aquele serviço de qualquer natureza, salvo os compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, conforme quer o art. 156, II, da Constituição Federal. Assim está definida a previsão em abstrato do fato gerador. Isto é, dentro do aspecto material do ISSQN temos o verbo “prestar” e o complemento “serviço”.

Com o termo “prestação”, entende-se que o sujeito passivo é aquele que realiza, aquele que presta o serviço tributável pelo ISSQN. Outrossim, não é aquele que consome, pois o prestador irá receber, em decorrência do conteúdo econômico, o retorno da execução deste serviço (o valor pago como contraprestação). Sabendo-se quem é o sujeito passivo (aspecto pessoal da regra matriz), temos assim a relação jurídica da obrigação tributária<sup>14</sup>.

Isso implica ao ente municipal, ao exercer o poder de tributar, um dever de observar, quando da verificação da existência do fato gerador, a Constituição Federal e a lei especial que conceitua e delimita quais serão esses serviços. Contudo, apesar de listar quais serviços serão tributados pelo ISSQN, a LC nº 116/2003 não fornece um conceito originário de serviço, devendo este ser buscado em outras fontes<sup>15</sup>, especialmente na construção doutrinária e jurisprudencial.

A doutrina constrói, a partir da leitura sistemática do ordenamento jurídico, conceitos em relação às normas tributárias e as hipóteses de incidência. Por exemplo, o conceito dado por Aires F. Barreto<sup>16</sup> é que serviço poderá ser definido como “todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa”. Assim também entendem outros doutrinadores<sup>1718</sup>, respeitando-se sempre o princípio da capacidade

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição, 19ª Triagem. São Paulo: Malheiros. 2021, p. 106.

<sup>14</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 453.

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1ª ed. Imprensa: São Paulo, Método, 2017, p. 1182.

<sup>16</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares D. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 363-364.

<sup>18</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS. Doutrina e Prática**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

contributiva (art. 145, §1º, CF/88), que exige o conteúdo econômico (STF, RE 116.121-3/SP) dentro daquela hipótese a ser tributada<sup>19</sup>. Desse modo, trata-se, na verdade, de relação jurídica bilateral. Serviço irá corresponder a uma ação, um fazer, um trabalho, além disso, irá se contrapor a obrigação de fornecer um bem<sup>20</sup>.

No momento em que a Constituição Federal traz no artigo 156, III, que caberá aos municípios a instituição de imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (salvo aqueles compreendidos do art. 155, II), além de autorizar e outorgar competência da instituição da espécie tributária, a Carta Magna estabelece que a própria determinação de serviços decorrerá da lei complementar<sup>21</sup>.

O legislador trouxe através da Lei Complementar nº 157/2016 o serviço de *streaming* como hipótese de incidência tributária do ISSQN, acrescido à lista anexa da Lei Complementar 116/2003 da seguinte maneira:

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).

Percebe-se que, no seu papel de dirimir os conflitos tributários, o texto da lei complementar referida já prevê a exceção àqueles conteúdos distribuídos pelas prestadoras de serviço de acesso condicionado. O que a legislação infraconstitucional faz, na verdade, é o que o próprio texto constitucional também já realizada, pois conforme ensina Harada<sup>22</sup> uma das primeiras limitações ao ISSQN é a expressa no art. 155, II, da Constituição Federal.

Todavia, apesar do poder discricionário do legislador em acrescentar o *streaming* no rol de serviço a serem tributados pelo ISSQN, já sobrevieram discussões acerca a natureza jurídica do serviço e a sua compatibilidade com o aspecto material da espécie tributária. Esse aparente conflito denominado como vertical<sup>23</sup> já ocorreu e poderá ocorrer futuramente em outras espécies tributárias.

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 130-132

<sup>20</sup> DIAS, Daniela Gueios. LEÃO, Martha. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. RDTA nº 41, 295-316, 2019. São Paulo, 2019.

<sup>21</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **ISS: serviços de despachos aduaneiros/momento de ocorrência do fato imponible/local da prestação/base de cálculo/arbitramento**. RDT 66/115, São Paulo: Malheiros, 1994.

<sup>22</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS. Doutrina e Prática**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 12.

<sup>23</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 518.



Se “prestar” é o núcleo do verbal do imposto ora estudado, assim, percebe-se que a obrigação existente na hipótese tributária é a obrigação de fazer. O termo “Streaming” advém do inglês *stream* e possui como significado “corrente” ou “córrego”, assim, esse serviço consiste na transferência de dados com fluxo continuado na internet<sup>24</sup>, no qual, o usuário terá acesso ao conteúdo de vídeo ou áudio sem precisar realizar a transferência permanente do arquivo, ou seja, o denominado *download*.

Nesse mesmo sentido, definiu o serviço de *streaming* o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, relator do recurso especial nº 1.559.264, da seguinte forma:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma

Não confunde-se com a previsão do art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996, reguladora do ICMS (CF, arts. 146, III c/c 155, § 2º, XII), que assim expressa:

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

Para que exista o fato gerador do ICMS, no serviço de comunicação, resultado de um contrato oneroso, deverá estar presente um terceiro que será um mediador entre o tomador e o receptor<sup>25</sup>. Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu no julgamento do RE nº 572.020/DF que o serviço de comunicação, como fato gerador do ICMS, é aquele em que há um terceiro que “mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (...)”.

---

<sup>24</sup> É possível esse conceito a partir da análise das cláusulas do “termo de uso” da Netflix: NETFLIX MEDIA CENTER. **Termos e condições do Netflix Media Center**. c2020. Disponível em: [https://media.netflix.com/pt\\_br/terms-and-conditions](https://media.netflix.com/pt_br/terms-and-conditions). Acesso em: 15/05/2022.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 241 e 253

Assim, percebe-se que no *streaming* não há o serviço de comunicação, pois, na verdade, há uma prestação de serviço no sentido de proporcionar ao tomador o acesso aos conteúdos, seja de vídeo ou áudio, de maneira contínua.

Da mesma maneira, não há a ocorrência, no serviço de *streaming*, da circulação de mercadoria, tendo em vista que não há circulação de mercadoria sem a mudança de titularidade ou de patrimônio<sup>26</sup>. No streaming não há essa transferência que caracterize o fato gerador de circulação do ICMS, pois é nítido que ocorre apenas uma cessão temporária que existirá até o fim do contrato entre o tomador e o prestador.

Ao analisar o aspecto material do ISSQN e a prestação de serviço de *streaming*, percebe-se que há uma consonância, afastando a competência dos estados-membros para realizarem a exação através do ICMS Contudo, superada a controvérsia, nasce a contenda no critério espacial, pois a hipótese de incidência tributária precisa ocorrer em algum espaço geográfico.

#### **4. O aspecto espacial previsto no ISSQN**

Aires F. Barreto em sua obra afirma, em relação ao ISSQN, que “nenhum outro imposto, no nosso sistema, oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns”<sup>27</sup>, isso, pois, ainda de acordo com o referido autor:

Pela própria materialidade do ISS e em face da multiplicidade de Municípios, vê-se que, no quadro da nossa repartição de competências tributárias, estamos diante de área que, por excelência, é ensejadora de conflito<sup>28</sup>

Há e poderão a vir existir, inúmeros prestadores de serviço bem como inúmeras espécies de prestação, o que já se percebe pela lista cada vez maior que a lei complementar do imposto prevê. Da mesma maneira, considerando a extensão territorial do Brasil e a divisão político-administrativa, há inúmeros municípios, próximos, grandes e pequenos, nos quais os serviços são prestados.

Da mesma forma como a problemática na verificação do critério material da hipótese tributária poderá acarretar a mudança da competência tributária, isto é, se

---

<sup>26</sup> RE n. 226.899/SP, rel. min. Rosa Weber, rel. p. acórdão min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 12.12.2014. Súmula 166 STJ,

<sup>27</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 540.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

ICMS é do Estado, se ISSQN é do município, no critério espacial tal dilema acaba gerando uma confusão na verificação da competência municipal.

A análise do critério espacial influencia evidentemente aos limites do exercício da competência pelo sujeito ativo, de acordo com Luís Eduardo Schoueri<sup>29</sup>:

O exame do critério ou aspecto espacial da hipótese tributária traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os “fatos geradores” ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos a tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária.

A Carta Magna não tem o predicado de exaurir todas as possíveis dúvidas e conflitos que poderão ser suscitados em matéria tributária<sup>30</sup>. Por isso, ela estabelece um instrumento legislativo, idôneo, que irá delimitar todos os contornos constitucionais da previsão constitucional de incidência tributária. Esse é o papel da lei complementar e que deverá estar em sintonia com o texto constitucional.

A LC nº 116/2003 fornece, conforme o mandamento constitucional, além dos outros elementos da espécie tributária, uma forma de prevenção aos futuros conflitos de competência que poderão ocorrer, visto que cada município terá sua própria lei ordinária instituindo o ISSQN e que apenas uma poderá incidir sobre aquele fato gerador<sup>31</sup>. Cabe destacar que a referida lei complementar apenas realiza o que a Constituição Federal já estipula em relação ao imposto<sup>32</sup>.

Em relação ao ISSQN, é notória a celeuma que gira em torno do aspecto espacial, pois desde o Decreto-Lei nº 406/1968 há mais uma hipótese de local para a verificação do fato gerador do referido imposto.

O art. 12º do Decreto-Lei previa então:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

<sup>29</sup> Schoueri, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1008.

<sup>30</sup> TELES, Galderise Fernandes. **Planejamento tributário e normas antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso sistema constitucional**. Dissertação de Mestrado: PUC-SP, 2014.

<sup>31</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 345.

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 197.

Com o nascimento da Lei Complementar nº 116/2003, e também com as alterações da Lei Complementar nº 157/2016, há a seguinte previsão para o local da ocorrência do fato gerador, ou seja, da prestação do serviço: i) na ocorrência do fato gerador (inciso II ao IX, XII ao IX, XXI ao XXII); ii) no estabelecimento ou domicílio do prestador do serviço (previsão no caput do art. 3º e no inciso I) e iii) no estabelecimento do tomador do serviço (itens I, XX, XXIII, XXIV, XXV).

Para Aires F. Barreto<sup>33</sup>, a previsão do art. 3º da LC nº 116/2003, presente no art. 12 do antigo Decreto-Lei 406/68, seria incompatível com a Constituição, uma vez que o único critério prestigiado pela Carta Magna, é o local da efetiva prestação do serviço, onde ocorreu a consumação do fato tributário (RESP, 115.279-RJ).

Para o autor, o local da efetiva prestação é o único que deveria existir como aspecto espacial. Nesse viés, a previsão do estabelecimento do prestador e do tomador presentes na lei complementar não estão de acordo com a CFRB/88:

Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de que local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produzirem os resultados da prestação do serviço<sup>34</sup>.

Apesar da previsão caminhar no sentido ordenado pela Lei Maior, percebe-se uma inviabilidade prática<sup>35</sup> na previsão do local do fato gerador como aquele da prestação. O contribuinte seria obrigado a verificar, em cada local da ocorrência do fato gerador, a lei municipal incidente, alíquotas, etc. Poderia ocorrer uma fragmentação da incidência tributária, na qual cada município em que o serviço fosse prestado, seria competente para tributar através do ISSQN com suas alíquotas.

Nas modalidades de fácil verificação, como por exemplo, os serviços do item 6 da lista anexa (serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres), não é difícil determinar o local do fato gerador. Contudo, quando estamos

---

<sup>33</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 528.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 528-529.

<sup>35</sup> PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 157-158.

diante de um serviço que poderá ser prestado fora dos limites de um município, como é o caso do serviço da administradora de cartões de crédito, o fato gerador (prestação de serviço) ocorre em múltiplos municípios, apesar da administradora estar situada em um município (ter o seu estabelecimento).

Além disso, conforme leciona Schoueri<sup>36</sup>, o lançamento tributário deve apurar o an e quantum debeatur, de maneira a apresentar detalhadamente esses requisitos da cobrança tributária. Dessa forma, se o contribuinte realizar o fato gerador em variados municípios, terá em cada local um lançamento diferente, o custo do serviço poderia ser variado, o contribuinte teria débitos tributários variados e os municípios teriam que verificar de maneira precisa esse fato gerador que ocorreu em seu município por um contribuinte que veio de outro local.

Aires Barreto rebate às críticas da seguinte forma:

Convém se acresça que um dos pretextos invocados pelos defensores da tese, diversa da acolhida pelo STJ, do não cabimento do ISS no local da prestação é o de que “será muito difícil fazer a arrecadação em todo o território nacional”, considerando o fato de que existem mais de 5.500 Municípios. Não compartilhamos desse entendimento, uma vez que essa alegação não tem respaldo jurídico. Problemas de ordem prática não podem atropelar a Constituição.

Apesar do referido autor mencionar que, constitucionalmente, o único local de prestação que poderá existir ser aquele em que ocorreu o fato gerador, outros autores defendem que não há como extrair do texto constitucional a definição do local de ocorrência do ISSQN<sup>37</sup>:

Com efeito, diferentemente do que ocorre com o ICMS interestadual, em que a Constituição cuidou da matéria de forma expressa no art. 155, § 2º, VII, para fins de ISS não há qualquer dispositivo constitucional definindo seu aspecto espacial, de tal sorte que cabe à lei complementar definir esse elemento da hipótese de incidência do imposto, por força do art. 146, III, a. Além disso, por envolver uma matéria bastante sensível a disputas entre os Municípios, a lei complementar também

---

<sup>36</sup> Schoueri, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1174.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Editora Saraiva, São Paulo, 2021, p. 99.

acaba assumindo a relevante função de dirimir conflitos de competência tributária entre os Municípios, conforme art. 146, I, da CF.

Historicamente, o estabelecimento do prestador é a regra para o critério espacial, pois consta no ordenamento jurídico desde o referido Decreto-Lei nº 406/1968. O decreto vigou como estabelecendo as normas gerais aplicáveis ao ISSQN por 35 anos, isto é, com efeitos de lei complementar<sup>38</sup>. De igual forma, a LC nº 116/03 manteve tal previsão, mas com trouxe novas exceções.

Percebe-se que, apesar de ter a intenção de dirimir conflitos, ao trazer hipóteses opostas, em atenção às variadas modalidades de prestação de serviço, a LC nº 116/03 acaba realizando uma divisão doutrinária quanto ao entendimento do local devido e uma grande insegurança jurídica ao contribuinte.

Se estabelecimento do prestador poderá ser o local de prestação, a lei complementar teve que trazer em seu texto o que é o estabelecimento:

Art. 4o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

As legislações municipais consagram agora, além das definições materiais do tributo, uma lista que indicará em qual momento existe um estabelecimento do prestador. A intenção do legislador municipal, é garantir a exata precisão quanto aos requisitos necessários a serem preenchidos na formação do estabelecimento.

Para Aires Barreto<sup>39</sup>, tais previsões não determinam efetivamente que, por existir o local do estabelecimento, ocorreu a prestação de serviço, sendo apenas instruções municipais para aqueles que possuem estabelecimento na região que deverá ser observado, no caso concreto, com o local da efetiva prestação.

---

<sup>38</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. O ISS sobre a chamada “importação de serviços”. In: **Tributação Justiça e Liberdade. Homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins**. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 55.

<sup>39</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 538.

A parte da doutrina que defende a posição da prevalência do estabelecimento do prestador, argumenta que a posição defendida, por exemplo por Aires Barreto, viola a isenção consagrada no art. 156, § 3º, II da CF/88 sobre serviços de exportação<sup>40</sup>.

O texto constitucional considerado violado é a imunidade consagrada quanto aos serviços de exportação. Contudo, na verdade a norma constitucional apenas assegurou que o princípio da territorialidade não fosse violado, garantido que o serviço prestado no exterior não fosse tributável.

A partir da Lei Complementar 157/2016, há agora além dos dois locais possíveis da existência da prestação de serviço, uma terceira hipótese ao critério espacial, qual seja, o local do tomador de serviços, por exemplo no item XXIV:

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

A Lei Complementar 157/2016, dentre outras alterações, modificou o art. 3º da Lei Complementar 116/2003, para estabelecer agora que o ISSQN seja recolhido no Município do domicílio do tomador (e não do prestador) dos serviços de algumas categorias como planos de saúde, administradoras de cartão de crédito, entre outras.

Da mesma forma que há um descompasso entre a materialidade e o critério espacial na previsão do estabelecimento do prestador, na previsão da tributação no domicílio do tomador há a ocorrência de violação ainda mais gravosa, considerando que não é autorizado, constitucionalmente, a fruição do serviço. Ou seja, tomar serviço não foi a previsão prevista no texto constitucional.

Em relação essa última previsão do domicílio do tomador como local a ser verificado a ocorrência do fato gerador, já tramita no STF a Arguição De Descumprimento De Preceito Fundamental nº 499 proposta pela Confederação Nacional De Saúde, Hospitais E Estabelecimentos E Serviços (CNS).

A autora alega a violação à capacidade colaborativa do contribuinte, da praticabilidade tributária, da livre iniciativa, bem como da razoabilidade e da

---

<sup>40</sup> PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Editora Saraiva, São Paulo, 2021, p. 101.

proporcionalidade da tributação. Da mesma forma que antes verificou-se a inviabilidade prática do local de prestação de serviços ser o local da ocorrência do fato gerador, a previsão trazida pela LC 157/2016 também incorre no mesmo erro.

Para Ayres Barreto<sup>41</sup>, essas novas previsões de hipóteses do critério espacial deverão ser compreender por três aspectos: i) constitucionalidade da medida, ii) aspectos práticos relativos à implementação da medida e iii) aspectos jurídicos relativos à implementação da medida, especialmente no que concerne aos princípios da legalidade e da anterioridade.

Para o mencionado autor, há clara violação à regra de competência da instituição do tributo, considerando que a CFRB/88 prevê que o que será tributado, é a prestação, e não a fruição, o tomar o serviço<sup>42</sup>. Além disso, da mesma maneira que Aires Barreto também defende uma ofensa ao princípio da territorialidade, na tributação no domicílio do tomador de serviço ocorrerá o efeito de uma lei municipal fora dos seus limites geográficos, pois:

Com efeito, o Município A, onde situado o tomador, aplicará a sua lei à evento ocorrido no Município B, onde se deu efetivamente a prestação do serviço. Trata-se de hipótese que viola a autonomia municipal, uma vez que esta pressupõe a igualdade horizontal entre os municípios, cujas ordens jurídicas não podem interferir umas nas outras.<sup>43</sup>

Em termos pragmáticos, há uma inviabilidade da adequação às modificações trazidas pela LC nº 157/2016. Os prestadores de serviço de cartão de crédito e débito terão que realizar a inscrição de cada terminal no município correspondente e os tomadores do arrendamento mercantil terão que informar o seu local de domicílio. Em relação aos planos de saúde, por exemplo, ainda não há a previsão de nenhum deve adicional para a verificação do local da prestação.

Esses deveres instrumentais que os contribuintes terão que realizar, acabará gerando um caos e conforme expõe Ayres Barreto:

A depender da forma como essa regulamentação será efetivada pelos diferentes municípios, será o caso de identificar-se uma verdadeira

---

<sup>41</sup> BARRETO, Paulo Ayres. in BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 572.

<sup>42</sup> Ibidem, p. 574.

<sup>43</sup> BARRETO, Paulo Ayres. in BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 572.



restrição à livre-iniciativa e à neutralidade da tributação (CF/88, art. 170).<sup>44</sup>

A realidade brasileira é que existem mais de cinco mil municípios, ou seja, tenho mais de cinco mil possibilidades de localização do tomador do serviço, mais de cinco mil legislações municipais vigentes, impossibilidade da correta verificação do fato gerador, além da insegurança jurídica ao contribuinte e, provavelmente, grande aumento do custo dos serviços. Foi justamente por tais razões que o Ministro Alexandre de Moraes deferiu a medida liminar requerida na ADPF para suspender os dispositivos da LC 157/2016.

No meio de tal embaraço jurídico, foi editada a Lei Complementar nº 175/2020 que objetiva definir quem são os tomadores, para quais municípios será devido o pagamento e de que forma.

Serão impactados com a nova lei complementar os prestadores dos seguintes serviços: 4.22. Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; 4.23. Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário; 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária; 15.01. Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres; e 15.09. Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

Contudo, nas mesmas razões de decidir da ADPF mencionada anteriormente, na ADI nº 5835, proposta pela Confederação Nacional Do Sistema Financeiro (Consif), foi concedida a medida cautelar para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

---

<sup>44</sup> BARRETO, Paulo Ayres. in BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 575.

O legislador ao introduzir mais um critério espacial na lei complementar do ISS acabou gerando novas dificuldades na verificação do fato gerador, bem como, inseguranças graves aos contribuintes. O local do tomador de serviços, se tinha a intenção de resolver conflitos existentes, na verdade inaugurou novos, nos quais a Suprema Corte terá que se debruçar para realmente definir se seguirá existindo a previsão legislativa.

Em suma, percebemos que em cada previsão do aspecto espacial, apesar de buscarem dirimir os conflitos tributários, existe grande óbices quanto a sua verificação. Novamente, ressalta-se que somente há certame quando estamos diante de serviços em que a verificação do fato gerador é mais complexa, são aqueles em que o prestador pode estar em um local, o tomador em outro e o fato gerador em um terceiro local.

Ou seja, a adversidade retorna ao aspecto material de qualquer forma, pois prestar serviço é uma modalidade que abarca inúmeras possibilidades e assim a legislação acabará necessitando de uma adaptação célere que muitas vezes não respeitará a ordem constitucional e a viabilidade na sua aplicação.

O que parece ocorrer no caso do ISS, é que o legislador em cada momento que pretender alterar a lei complementar no intuito de consagrar uma nova modalidade de prestação, acaba gerando mais incertezas e inconsistências. Com isso, não resta outra opção aos contribuintes, além de buscar o poder judiciário para que determine, em cada caso concreto, e a partir da interpretação da legislação infraconstitucional com a Carta Maior, o local da efetiva prestação.

#### **4.1 O entendimento do STJ quanto ao local de ocorrência do serviço.**

Não são raras as vezes em que o Poder Judiciário destoa do entendimento do legislador infraconstitucional na atividade jurisdicional de interpretação. Assim, em relação ao aspecto espacial do ISSQN, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu posições divergentes quanto à legislação vigente.

O STJ, ao julgar os conflitos existentes no aspecto espacial, consagrou o princípio da territorialidade e determinou que o ISS será devido no local em que o serviço for prestado, independentemente do local em que estiver estabelecido o prestador.

Especialmente na década de 90 e na vigência do Decreto-Lei Decreto-Lei nº 406/1968, o STJ construiu a sua posição aderindo à aquela que Aires Barreto defende, ou seja, a Corte entendeu que para verificar o local da prestação deve-se ter em conta a

ocorrência do fato gerador (EREsp nº 130.792/CE, EREsp nº 111.338/ES, REsp nº 115.279/RJ, REsp nº 168.023/CE).

Nesses entendimentos, não estava sendo ignorado a existência da previsão do estabelecimento do prestador de serviço como regra para o local da prestação. Ao contrário, o STJ entendia que estabelecimento do prestador é aquele em que houve a prestação do serviço.

Há o argumento de que o posicionamento do STJ ofende o art. 102 do CTN, pois seria possível a concessão de efeitos extraterritoriais às leis municipais, além de ofender norma constitucional, qual seja, o art. 156, III, § 3º, II<sup>45</sup>.

Em 2013, o STJ determinou no caso do *leasing* que o local da prestação do serviço é naquele da ocorrência do fato gerador. A Corte Superior não analisou somente o local da ocorrência do fato gerador, mas também determinou que na vigência do Decreto-Lei 406/68 o local era do estabelecimento do prestador, mas após a LC nº 116/03 é o lugar da prestação do serviço.

O inusitado no julgamento é que o STJ durante a vigência do Decreto-Lei 406/68 entendia que o estabelecimento do prestador é aquele local onde ocorreu a prestação, prestigiando o entendimento ao contrário do que parte da doutrina entendia e entende ser o correto<sup>46</sup>.

Assim, percebe-se que a complexidade em relação ao aspecto espacial não ocorre somente na própria lei complementar da espécie tributária. Na verdade, as posições divergentes nas cortes refletem justamente a imprecisão e insegurança gerada pelo legislador infraconstitucional.

Considerando que não há uma certeza no posicionamento do judiciário quanto ao aspecto espacial, torna-se imperioso analisar, principalmente em novas tecnologias, como deverá ser delimitado o local da ocorrência do fato gerador.

## **5. O local da prestação do serviço como local de ocorrência do fato gerador: análise a partir do serviço de *Streaming*.**

Apesar da intenção do legislador em diminuir os conflitos existentes no aspecto espacial do ISS através da lei complementar da espécie tributária, é notório que

---

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Editora Saraiva, São Paulo, 2021, p. 101.

<sup>46</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS. Doutrina e Prática**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 311.

na mesma medida em que as possibilidades de locais para ocorrência do fato gerador vão sendo alargadas, as tecnologias avançam de maneira que é impossível garantir uma previsão segura e que evite realmente os dilemas.

A internet sempre foi algo de discussões na seara jurídica, principalmente, quando falamos em direitos fundamentais. Os direitos virtuais são aqueles que nascem a partir das tecnologias de informação, ocorrem, principalmente, na realidade virtual<sup>47</sup>. Progressivamente, somos uma sociedade da era virtual, nos quais nossos relacionamentos, consumo, lazer, contratos, operações bancárias, etc., são realizadas por meio da tela virtual, seja do *smartphone*, *tablet*, computador e até mesmo *smartwatch*.

Por óbvio, onde há relações humanas, aí há o direito. Assim, afasta-se a ideia de que a internet pode ser uma “terra sem lei” na qual tudo se é permitido. Dessarte, a Constituição Federal já prevê em seu art. 5º, § 2º, que o rol de direitos fundamentais não é exaustivo, ou seja, novos direitos fundamentais poderão ser reconhecidos no ordenamento jurídico, ainda que implicitamente.

Há autores que já defendem o acesso à internet como uma extensão dos direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana e da cidadania<sup>48</sup>. Sendo um direito fundamental, deve ser garantido aos usuários (durante o uso, como liberdade de expressão) bem como realizado uma prestação positiva do Estado (garantir o acesso). A realidade virtual, ou seja, redes sociais, sites, canais de comunicação, *streaming*, operações digitais, entre outras infinitas possibilidades, tem a capacidade de vir a se tornar o principal canal de comunicação e suporte de memória da humanidade<sup>49</sup>.

Justamente por se tratar de um direito fundamental, a análise da internet nos ramos do direito precisa conferir o tratamento constitucionalmente adequado. Da mesma forma, em matéria tributária não seria diferente. Se a internet e o seu acesso configuram um direito fundamental, a tributação desse meio e dos outros atos que ocorrem virtualmente, devem estar de acordo com a interpretação constitucionalmente harmoniosa<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> WOLKMER, Antonio Carlos. Novos Pressupostos para a Temática dos Direitos Humanos. In: RÚBIO, David Sánchez; Flores, Joaquin Herrera; CARVALHO, Salo de. (Orgs.), **Direitos humanos e globalização: fundamentos e possibilidades desde a teoria crítica**. 2 ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010, p. 21-22.

<sup>48</sup> AGUIAR, Rodrigo Goulart. **Sociedade em rede e Internet: direitos fundamentais em diálogo**, 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Programa de Pós Graduação em Direito, Porto Alegre, 2015, p. 38-42.

<sup>49</sup> LÉVY, Pierre. **Cibercultura**. 3 ed. 2ª reimpressão. Tradução de Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 2015, p. 95.

<sup>50</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5 ed. rev. Atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 326.

Em âmbito internacional, o GIIC (Global Information Infrastructure Commission) e o CSIS (Center For Strategic e International Studies) dos Estados Unidos elencaram princípios norteadores sobre a tributação na internet<sup>51</sup>, são eles: i) não deverão ser criados novos impostos ou taxas para o comércio eletrônico e a exação deve ser baseada no tráfego de bits<sup>52</sup>, ii) impedir ao máximo a bitributação, garantindo o livre comércio eletrônico, iii) evitar a criação de impostos específicos para as relações jurídicas existentes no meio digital, iv) consagrar o princípio da territorialidade e v) o fornecimento dos produtos no meio eletrônico deve ser tratado como serviço e não como fornecimento de produtos tangíveis.

No mesmo sentido, a Organização Mundial do Comércio (OMC)<sup>53</sup> elaborou critérios para as propostas de tributação na internet, dentro os quais destacamos: 1) sistema equitativo de tributação, 2) sistema de tributação simples, 3) as regras devem garantir certeza para o sujeito passivo (contribuinte) quanto as consequências, de maneira que ele tenha noção do momento (aspecto temporal) e para quem é devido (aspecto espacial), 4) sistema efetivo, 5) eludir as distorções econômicas, 6) flexibilidade e dinamicidade para abarcar os desenvolvimentos tecnológicos.

Com o mesmo objetivo, a ONU (Organização das Nações Unidas) por meio da UNCITRAL (Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional) elaborou um modelo de lei para o comércio eletrônico<sup>54</sup>.

Utilizando dos mencionados parâmetros para realizar uma comparação com o tratamento das legislações brasileiras que regem a tributação de serviços digitais, resta perceptível algumas incongruências. Não há uma tributação simples, uma consagração ao princípio da territorialidade, uma certeza ao contribuinte quanto ao sujeito ativo, uma efetivação na tributação no caso do ISSQN e o serviço de *streaming*. Não é somente por uma falha legislativa, mas pela própria natureza do serviço.

---

<sup>51</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. **Repercussões jurídicas da tributação internacional do comércio eletrônico**. Disponível em: <[http://www2.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO\\_REPERCUSS%C3%95ES\\_JUR%C3%8DDICAS\\_DA\\_TRIBUTA%C3%87%C3%83O.pdf](http://www2.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_REPERCUSS%C3%95ES_JUR%C3%8DDICAS_DA_TRIBUTA%C3%87%C3%83O.pdf)>. p. 7-8. Acesso em 14/04/2022.

<sup>52</sup> NEVES, Fernando Crespo Queiroz. **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação & internet**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 215-216.

<sup>53</sup> OMC Special Studies 2. **Electronic Commerce and The Role Of The WTO**. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/ecom\\_e/special\\_study\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/special_study_e.pdf)>. Acesso em 20/05/2022.

<sup>54</sup> UNCITRAL. **Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment 1996, with additional article 5 bis as adopted in 1998**. Disponível em: <[http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf)>. Acesso em 14/05/2022.

Como analisado, o aspecto material do *streaming*, está congruente com a hipótese de incidência tributária do ISS, assim, será essa espécie tributária que irá realizar a exação, mas tal verificação não é assim tão certa em relação ao aspecto espacial.

Aqueles consumidores que antes precisavam adquirir o domínio do produto de audiovisual, agora podem ter acesso de maneira temporária de milhares de produtos em uma só plataforma digital. Não somente uma, mas várias ao mesmo tempo (*Netflix, Disney+, HBO*). Essa modalidade de serviço permite tanto uma vasta cartela de prestadores quanto uma vasta cartela de tomadores.

Como anteriormente percorrido, há, ao total, 4 hipóteses de local da prestação: a) estabelecimento do prestador, b) domicílio do prestador, c) local da prestação de serviço (exceção) e d) domicílio do tomador do serviço.

O serviço de *streaming* está na regra geral do local da prestação de serviço, qual seja, o estabelecimento do prestador. Essa previsão, conforme explorado anteriormente, é reputada como inconstitucional por uma parte doutrinária minoritária, por não estar de acordo com o aspecto material da hipótese de incidência tributária (prestar serviço). Ocorre que, na verdade, o maior óbice quanto essa previsão no caso do *streaming* é que corriqueiramente o prestador do serviço não estará situado em solo brasileiro.

Se poderá inexistir o estabelecimento no próprio país, como o caso da Netflix, a previsão do estabelecimento do prestador não resolve a verificação do local da incidência tributária no caso do *streaming*.

Na falta do estabelecimento ou domicílio do prestador, poderia ser cogitado que o local para fins de consideração da prestação do serviço seria o da ocorrência do fato gerador, como assim entendeu o STJ no caso do leasing. Contudo, se em cada local que o serviço de *streaming* fosse prestado ocorresse a tributação, incorreríamos em toda a dificuldade por parte do contribuinte de verificar as legislações municipais vigentes, obrigações acessórias, etc.

Seria um caos aos próprios municípios em relação à fiscalização. Diferentemente do que ocorre no ICMS, se a prestadora fosse realizar o que se denomina “substituição tributária”<sup>55</sup> poderia ocorrer um grande aumento no preço do produto, visto que os serviços digitais podem ser prestados de maneira consideravelmente maior do que aqueles que ocorrem na realidade não virtual.

---

<sup>55</sup> Schoueri, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1074.

Por fim, verifica-se que a última possibilidade que a LC nº 116/03 apresenta como local de prestação é o do domicílio do tomador do serviço. Nesse caso, da mesma maneira, teremos quantos lugares possíveis quanto o número de tomadores existentes. E tal situação, quando estamos diante de um serviço digital, poderá ser caótica tanto ao contribuinte quanto ao próprio poder fiscalizatório do fisco.

Como já mencionado, essa previsão encontra-se em discussão no STF por aqueles prestadores de serviços que precisam recolher o ISS no domicílio de cada tomador. Por óbvio, percebe-se que poderia ocorrer a mesma situação com os prestadores de serviço de *streaming*.

Da mesma forma como no serviço de *streaming*, as novas tecnologias demonstram uma complexidade quanto a sua tributação. Não seria diferente, visto que o meio no qual estamos inseridos avança paulatinamente no consumo digital

De acordo com dados da Panorama Mobile Time/Opinion Box, 64% dos brasileiros com smartphone assinam *streaming* de vídeo<sup>56</sup>. Ou seja, os dados demonstram que o consumo desse serviço é cada vez maior e estará presente na rotina da sociedade. Não é possível ignorar que tal demanda e a complexidade da própria natureza jurídica de tais serviços, reforçam uma análise criteriosa quanto ao modo de tributação.

Nesse sentido, a Lei nº 17.719/2021 em São Paulo reduziu as alíquotas para os serviços prestados no meio digital, como por exemplo o denominado *marketplaces*<sup>57</sup>, de 5% para 2%. Essa postura tomada pelo ente municipal, demonstra a cautela e a insegurança quanto o que seria o correto nesses serviços, visto que o local de prestação é impreciso, assim, não poderá ter uma exação com alíquotas altas.

O que resta notável é que os entes municipais terão que se debruçar cada vez mais na análise desses serviços para adequar as legislações locais com a LC nº 116/03. Todavia, a partir da análise da forma que está posta hoje, a lei complementar do ISSQN não consegue acompanhar a versatilidade das novas tecnologias e os serviços digitais, principalmente no aspecto espacial, objeto do presente estudo.

## 6. Conclusão

---

<sup>56</sup> Dados disponíveis: <https://www.mobiletime.com.br/noticias/06/01/2022/64-dos-brasileiros-com-smartphone-assinam-streaming-de-video/>. Acesso em 25/04/2022.

<sup>57</sup> Espaço virtual onde se faz comércio eletrônico no sentido mais amplo. É um sinônimo de Marketplace, que consiste em um site desenvolvido para promover a venda de produtos através da internet. A palavra Marketplace é resultado da união das palavras market e place.

Se o ISSQN é um dos impostos com maiores zonas de celeumas, conforme umas das maiores autoridade no assunto bem afirmou<sup>58</sup>, não seria possível esgotar todos os problemas que envolve a espécie tributária e, principalmente, em relação ao serviço de *streaming*, uma nova tecnologia presente em nosso meio social.

O Direito Tributário precisa verificar princípios limitadores e norteadores para lidar com os conflitos existentes, visto que é a área jurídica que acabará invadindo os nossos direitos fundamentais, tais quais liberdade e propriedade. A limitação da competência tributária não pode agora ser ignorada, considerando que, conforme exposto, a comunidade internacional orienta nesse sentido quando da tributação da internet e seus derivados. Tal postura, de igual modo, é adotada por nosso ordenamento jurídico.

É necessário, utilizando a ferramenta da hermenêutica<sup>59</sup>, buscar uma solução que respeite a ordem constitucional e os direitos fundamentais, para não acabarmos incorrendo numa distorção do próprio sentido da norma constitucional<sup>60</sup>.

Em outras palavras, se a Lei Maior prevê que “serviço” será tributado, precisamos antes de tudo verificar a hipótese da incidência (aspecto material), quando ocorreu (aspecto temporal) e onde ocorreu (aspecto espacial) para termos como consequência a relação jurídica tributária (com base de cálculo, sujeito passivo, sujeito ativo).

Se nesse caminho é verificado que há grande tormenta, ou seja, se é impossível verificar com exatidão um dos critérios da regra-matriz, impossível assim verificar a relação jurídica tributária. Não se pode primeiro tributar para depois verificar onde ocorreu. Assim, se há uma impossibilidade na ocorrência da hipótese de incidência, já há clara violação tanto aos princípios constitucionais quanto aos direitos fundamentais, que devem ser garantidos inclusive – e principalmente – em seara tributária.

Nesse sentido, o contribuinte, prestador do serviço, encontra-se numa zona desordeira, no qual não saberá para quem irá pagar o ISSQN, pois como explorado, as previsões que hoje existem na LC nº 116/03, em relação ao aspecto espacial, apenas causam mais desestabilidade na ordem jurídica.

---

<sup>58</sup> Nota de rodapé 24.

<sup>59</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 53.

<sup>60</sup> STRECK, Lênio Luiz. **Dicionário de Hermenêutica: 50 verbetes fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito**. 2 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 134.



O princípio da segurança jurídica, especialmente no Direito Tributário, é efetivado através das regras de competência, assim como na regra da legalidade e nos princípios da anterioridade e irretroatividade<sup>61</sup>, possuindo como aspecto material o estado da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito<sup>62</sup>.

O que é possível concluir a partir da análise no presente estudo, é que não há como estabelecer uma sintonia com a prestação do serviço de *streaming* com as regras do aspecto espacial hoje existentes. Não é possível ao contribuinte saber com precisão onde terá que recolher o ISSQN, isso, pois: a) não se sabe-se o domicílio do prestador; b) não se sabe com precisão onde ocorreu o fato gerador; e c) não há como tributar a partir do domicílio do tomador, visto que a espécie de serviço pode ser “fruída” em qualquer lugar geográfico.

O que fica demonstrado, na verdade, é que se antes a previsão do local da prestação do serviço já permanecia confusa, agora com as novas tecnologias torna-se ainda mais inviável uma aplicação segura da regra à realidade fática. O anseio de ter um rol robusto e completo por parte do legislador, tornou, na verdade, inviável uma exação concreta, segura e de acordo com a ordem constitucional.

Cada vez que há um acréscimo na lista dos serviços a serem tributáveis pelo ISSQN ou uma alteração quanto ao lugar de prestação de serviço, nasce uma discussão no STF ou no STJ, a depender se é constitucional ou infraconstitucional o dilema. A segurança, que deveria ser assegurada pela lei complementar, acaba inexistindo e, em um cenário pior, atacada.

A delimitação da competência tributária em relação ao ISSQN dará ao judiciário cada vez mais pautas de discussão. Assim, percebe-se que não há uma melhora na perspectiva do contribuinte, tendo em vista que dependerá da palavra final do judiciário para saber se existe e os moldes da relação jurídico tributária quando da ocorrência do ISSQN no caso do *streaming*.

Tal cenário também não será bem visto aos investidores estrangeiros, pois uma carga tributária excessiva e uma tributação complexa não é atraente para empresas que queiram estabelecer negócios em um país, o que frequentemente ocorre no Brasil.

Com isso, apesar de não encontrarmos uma solução hoje para o lugar correto no qual a prestação de serviço de *streaming* deve ser considerada, encontramos,

---

<sup>61</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 673.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 674.

na verdade, um cenário conflituoso. Cenário este que a própria lei complementar da espécie tributária deveria sanar, mas, ao que parece, alimenta cada vez mais.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Rodrigo Goulart. **Sociedade em rede e Internet: direitos fundamentais em diálogo**, 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Programa de Pós Graduação em Direito, Porto Alegre, 2015.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. Sociedade da Informação. In. **Direito da Sociedade da Informação**. V. 1. Associação Portuguesa do Direito Intelectual. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição, 19ª Triagem. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Paulo Ayres. **ISS: serviços de despachos aduaneiros/momento de ocorrência do fato impositivo/local da prestação/base de cálculo/arbitramento**. RDT 66/115, São Paulo: Malheiros, 1994.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Competência tributária na Constituição brasileira. - 'Conceitos Constitucionais e Competência Tributária'**. In *SANTOS et al., Nélida Cristina dos. Temas de Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Eduardo Botallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5 ed. rev. Atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. RESP 115279**. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. Rio de Janeiro. Julgamento 06.04.1999 . DJe 01.07.1999. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro & termo= 199600762147 & totalRegistrosPorPagina= 40 & aplicacao=processos.ea](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199600762147&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea)>. Acesso em 03 de março de 2022.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula 166 STJ. Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. DJe 26.10.1992. Acesso em 04 de maio de 2022.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 116.121-3**. Relator: Min. Marco Aurélio. São Paulo. Julgamento 11.10.2000. DJe 25.05.2001. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1474346>>. Acesso em 03 de março de 2022.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 226.899/SP, rel. min. Rosa Weber, rel. p. acórdão min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 12.12.2014.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2019.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo, Saraiva jur, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DIAS, Daniela Gueios. LEÃO, Martha. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. RDTA nº 41, 295-316, 2019. São Paulo, 2019.

LÉVY, Pierre. **Cibercultura**. 3 ed. 2ª reimpressão. Tradução de Carlos Irineu da Costa. São Paulo: Editora 34, 2015.

NETFLIX MEDIA CENTER. **Termos e condições do Netflix Media Center**. c2020. Disponível em: [https://media.netflix.com/pt\\_br/terms-and-conditions](https://media.netflix.com/pt_br/terms-and-conditions). Acesso em: 15/05/2022.

NEVES, Fernando Crespo Queiroz. **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação & internet**. Curitiba: Juruá, 2006.

OMC Special Studies 2. **Electronic Commerce and The Role Of The WTO**. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/tratop\\_e/ecom\\_e/special\\_study\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/special_study_e.pdf)>. Acesso em 20/05/2022.

PACHECO, Angela Maria da Motta. O ISS sobre a chamada “importação de serviços”. In: **Tributação Justiça e Liberdade. Homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins**. Curitiba: Juruá Editora, 2005

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares D. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Editora Saraiva, São Paulo, 2021.

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

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Repercussões jurídicas da tributação internacional do comércio eletrônico**. Disponível em: <[http://www2.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO\\_REPERCUSS%C3%95ES\\_JUR%C3%8DDICAS\\_DA\\_TRIBUTA%C3%87%C3%83O.pdf](http://www2.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_REPERCUSS%C3%95ES_JUR%C3%8DDICAS_DA_TRIBUTA%C3%87%C3%83O.pdf)>. Acesso em 14/04/2022.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1ª ed. Imprensa: São Paulo, Método, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

STRECK, Lênio Luiz. **Dicionário de Hermenêutica: 50 verbetes fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito**. 2 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

TELES, Galderise Fernandes. **Planejamento tributário e normas antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso sistema constitucional**. Dissertação de Mestrado: PUC-SP, 2014.

UNCITRAL. **Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment 1996, with additional article 5 bis as adopted in 1998**. Disponível em:

<[http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf)>. Acesso em 14/05/2022.

WOLKMER, Antonio Carlos. Novos Pressupostos para a Temática dos Direitos Humanos. In: RÚBIO, David Sánchez; Flores, Joaquin Herrera; CARVALHO, Salo de. (Orgs.), **Direitos humanos e globalização: fundamentos e possibilidades desde a teoria crítica**. 2 ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul  
Pró-Reitoria de Graduação  
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar  
Porto Alegre - RS - Brasil  
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564  
E-mail: [prograd@pucrs.br](mailto:prograd@pucrs.br)  
Site: [www.pucrs.br](http://www.pucrs.br)