



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA TAIANA CARVALHO CRUZ

**OS DESAFIOS E OS IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE
SERVIÇOS DIGITAIS PRESTADOS NO AMBIENTE
VIRTUAL: UMA ANÁLISE DO CRITÉRIO ESPACIAL DO
ISSQN**

Salvador
2021

MARIA TAIANA CARVALHO CRUZ

**OS DESAFIOS E OS IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE
SERVIÇOS DIGITAIS PRESTADOS NO AMBIENTE
VIRTUAL: UMA ANÁLISE DO CRITÉRIO ESPACIAL DO
ISSQN**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Daniela Borges

Salvador
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIA TAIANA CARVALHO CRUZ

OS DESAFIOS E OS IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS PRESTADOS NO AMBIENTE VIRTUAL: UMA ANÁLISE DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISSQN

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2021.

AGRADECIMENTOS

De inicial, eu agradeço a Deus pela minha vida, inteligência e sabedoria, porém, muito mais pela vida da minha mãe, Maria Auxiliadora, que diante de tantas dificuldades e mesmo sem ter me criado com a ajuda do meu pai, formou, uma pessoa gentil, humana, respeitosa e agora uma futura bacharel e advogada.

Aos meus queridos avós, Valdelice e Alberto, que já não se encontram vivos, mas que no meu coração e em cada parte da pessoa que eu me tornei, se fazem presente.

Não posso deixar de mencionar minha madrinha, Sandra, que em todos os momentos esteve presente me ajudando e realizando os meus sonhos. Além das minhas queridas tias Rita, Joana e Celandia por todo apreço e dedicação com a minha criação e educação.

Ao meu padrinho, Claudio, por sempre me apoiar e me ajudar a encarar os maiores desafios da minha vida, bem como, ao meu tio, José, que me abrilhanta com o seu carisma e conselhos.

Em relação aos meus primos, o meu muito obrigado pelo companheirismo, amizade e exemplo.

Quero agradecer também, aos meus amigos eternos e de todas as horas: Elizabete, Iago e Thayná. Além de Julia Andrade, Gabriela Silveira, Paloma Simas, Wilson Junior, Luiz Felipe e Gabriel Lôbo que compartilharam comigo ao longo do curso todos os momentos de aprendizagem, felicidade e decepções e seguirão na minha vida pós-faculdade.

Agradeço também a todos os professores da Faculdade Baiana de Direito, que diante do dom de ensinar me proporcionaram conhecimento, maturidade e sonhos. Em especial, agradeço a minha orientadora, Daniela Borges, o qual tive o prazer e a felicidade de ser aluna e monitora, para você, meus profundos agradecimentos por me proporcionar amar o direito tributário e de me fazer espelhar na mulher, na mãe, na filha, na esposa e na profissional incrível que você é.

RESUMO

A presente monografia tem o objetivo de analisar a viabilidade e a forma mais adequada de tributação sobre serviços digitais prestados no ambiente virtual pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, dando ênfase ao seu critério espacial no sentido de definir o local em que ocorre o fato gerador de tais serviços. Iniciou-se o estudo a partir da apresentação dos mandamentos do texto constitucional, em relação a repartição de competência entre os entes federativos e o princípio da autonomia em face dos Municípios e o Distrito Federal. Em seguida, explorou-se os critérios: material, temporal, pessoal e quantitativo do ISS com base no pensamento da doutrina e nos entendimentos jurisprudenciais objetivando compreender a regra-matriz de incidência tributária do referido tributo. Ato contínuo, também foi abordado o critério espacial de maneira minuciosa, abordando as controvérsias relacionadas ao local da prestação do serviço e o estabelecimento prestador, especialmente a partir do princípio da territorialidade. Também foram abordadas as características da Lei Complementar 116/03, especificamente no que concerne as polêmicas acerca da sua taxatividade. Além de trazer as inovações legislativas trazidas pela LC. 157/2016, que alterou o local de recolhimento de alguns serviços e incluiu alguns serviços digitais e a LC. 175/2020, mesmo que brevemente. Na sequência, o trabalho demonstrará como a internet e as novas tecnologias impulsionaram a criação de novas formas de negócios e mercados e fizeram surgir a economia digital, perpassando pelo conceito de intermediação, citando como exemplo o *software* e o surgimento de plataformas como a Uber e as que anunciam imóveis. Em seguida, foram expostos os desafios e os impactos, guerra fiscal e bitributação, que a economia digital causou na tributação dos serviços pelo ISS e as possíveis alternativas para tal situação. Indicou-se, ao final, que as controvérsias objeto do trabalho ainda são incipientes no sentido de definir o local do estabelecimento prestador para os serviços digitais prestados no ambiente virtual.

Palavras-Chave: Economia digital; Critério espacial; Estabelecimento prestador; Lei Complementar 116/2003; Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgRgAg	Agravo Regimental no Agravo de Instrumento
art.	Artigo
CF	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviço
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
IVA	Imposto Sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SÚMARIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	9
2.1 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL E COMPETÊNCIAS	10
2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN	13
2.2.1. Critério material	15
2.2.2. Critério temporal	18
2.2.3. Critério pessoal	22
2.2.4. Critério Quantitativo	25
3 CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS E LEI COMPLEMENTAR	30
3.1 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR	32
3.2 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE	38
3.3 LEI COMPLEMENTAR	42
3.3.1. Taxatividade da lista de serviços	43
3.3.2. Uma breve análise da lei complementar 157/2016	49
4 ECONOMIA DIGITAL E TRIBUTAÇÃO DO ISS	54
4.1 DESAFIOS	59
4.2 INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS	61
4.3 IMPACTOS	63
4.3.1. Guerra fiscal entre os entes federativos	64
4.3.2. Bitributação do contribuinte	66
4.4 AS POSSIBILIDADES ALTERNATIVAS DE TRIBUTAÇÃO NO AMBIENTE VIRTUAL EM FUNÇÃO DO ASPECTO ESPACIAL DO ISS	68
5 CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

Com o advento das novas tecnologias, inclusive a internet, houve a expansão dos meios e das formas de negócios existentes que acabaram alcançando um novo patamar. Sem falar que o novo contexto fez surgir novos tipos de negócios e mercados.

Todo esse contexto resultou no surgimento da economia digital que é baseada em tecnologia digital que inclui por exemplo: as plataformas digitais, aplicativos móveis e serviços de pagamento. Essa economia digital refletiu diretamente em todos os ramos da sociedade e, inclusive, nas ciências jurídicas que viu os seus conceitos tradicionais se tornando obsoletos.

Assim, o objetivo principal deste trabalho é demonstrar alternativas que possibilitem a adequada tributação dos serviços prestados em um ambiente virtual. Para tal será necessário a identificação dos critérios da regra-matriz tributária do ISS e conseqüentemente apontar os desafios e os impactos que a incorreta delimitação causará no contribuinte e nos próprios entes federativos. Além de demonstrar as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE acerca do tema.

Junto a isto, buscou-se contextualizar o surgimento dessas atividades digitais com o direito tributário no Brasil mais especificamente, tentando relacionar com o Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza e o seu critério espacial. Considerando que essas atividades são bastante recentes, a doutrina específica ainda se apresenta como incipiente e não há jurisprudência consolidada acerca de seus conceitos e nem sobre a forma de tributação.

O estudo será iniciado analisando a repartição constitucional e conseqüentemente a competência dos Municípios e do Distrito Federal de cobrar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Dando ênfase ao princípio da autonomia federativa concedida aos Municípios.

Em seguida, no próprio capítulo dois, o presente trabalho buscou explanar todos os critérios tributários, exceto o espacial, que são responsáveis por definir a regra-matriz do referido imposto. Além fazer menção as decisões jurisprudenciais consolidadas e

os pensamentos da doutrina sobre esses critérios. Cabe salientar que o capítulo dois é essencial para o entendimento dos capítulos posteriores.

O capítulo três representa a base do presente trabalho, vez que a partir da análise do critério espacial da hipótese normativa tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e da Lei Complementar n.116/03, se fará possível o estudo e debate da incidência do ISS nos serviços prestados, em um espaço virtual.

Nessa senda, fora dedicado para o aspecto espacial do ISS metade do capítulo, com o fulcro de destrinchar cada característica deste, de forma minuciosa, passando desde as análises doutrinárias até as jurisprudenciais, bem como buscando demonstrar as inovações legislativas trazidas pela Lei Complementar n. 157/2016 e sobre a Lei Complementar n. 175/2020, mesmo que brevemente. Ademais, acerca do capítulo três, o presente trabalho também se preocupou em estudar o que seria a Lei Complementar que é responsável por disciplinar sobre os serviços possíveis de tributação e as suas características, bem com as polêmicas que a cercam como a sua taxatividade.

O presente trabalho chega ao capítulo quatro tecendo considerações acerca da economia digital e sua influência na tributação, buscando sempre direcionar esse cenário ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o seu critério espacial.

Assim, a análise será voltada aos desafios e os impactos da tributação na economia digital evidenciando que um dos maiores problemas atuais na tributação do ISS refere-se aos novos meios de negócios e serviços que resultaram em estabelecimentos que não possuem qualquer regramento jurídico: os virtuais. Em seguida, será analisada a figura da intermediação dos serviços e alguns exemplos

Por fim, chega-se ao tópico 4.4 desse capítulo, sendo o mais importante, visto que tentará trazer alternativas para esse novo cenário que atinge o direito tributário. No quinto e último capítulo, foram tecidas as considerações finais sobre o tema.

Nesse sentido, o presente estudo não busca esgotar o assunto, mas se apresenta como uma pequena tentativa de contribuir para a discussão da questão que é tão nova e ao mesmo tempo tão complexa.

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

Inicialmente, se faz necessário falar brevemente sobre a tributação e a sua finalidade dentro de um sistema jurídico e governamental.

A tributação, disposta no texto constitucional e fora repartida entre os diferentes entes federativos, remonta da criação dos Estados, não importando o modelo, se totalitário ou democrático, pois estes sempre recorrem a recursos privados para obtenção de receitas tendo como objetivo a sua manutenção. Ademais, no decorrer dos séculos e décadas, não se admite mais a rejeição da tributação, por sentimentos simples e descontentes, o que seria diferente se fosse em relação à arbitrariedade de cobranças feitas pelo fisco que robusto de poder acaba cometendo abuso de direito.

Por outro lado, em relação ao contribuinte, a Constituição Federal de 1988 traz uma ideia social, democrática e de participação deste, que além de possuir direitos fundamentais e sociais garantidos logo no início do texto constitucional, possui também deveres fundamentais (PAULSEN, 2021, p. 27).

Sob esta perspectiva, é possível concluir que a escolha da tributação é fruto de determinantes históricas e de forças políticas existentes na sociedade que acabam estabelecendo a forma de atuação estatal (GASSEN, 2013, p. 113).

Assim, dentre os dozes impostos previstos no sistema jurídico brasileiro, têm-se os caracterizados por incidir sobre a atividade econômica os chamados, impostos de consumo entre os principais, estão o: Impostos de Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Sendo considerados, a maior parcela de arrecadação tributária para os cofres públicos, são chamados de tributos indiretos, pois, aqui, se onera o consumidor final (LOUREIRO, 2018, p.10-11).

Dessa forma, entre esses impostos de consumo está o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, e para entender como ele funciona, é importante saber: o que é o ISS?

É um tributo municipal cobrado de empresas ou profissionais autônomos e liberais cuja atividade econômica se baseia na prestação de um serviço de qualquer natureza

e por isso não abrange a comercialização e nem produção de um bem ou produto. Sendo que sua alíquota depende de cada Município, isto porque o princípio da autonomia possibilita que a prefeitura local seja responsável por delimitar o valor do tributo a ser cobrado.

Outro ponto é a forma de pagamento do ISSQN, este varia de acordo com o regime tributário escolhido por cada prestador de serviço, a exemplo: Simples Nacional, MEI, Lucro Real ou Lucro Presumido. O pagamento deixa o prestador de serviço numa situação regular e sem dívidas com o fisco, assim o inadimplemento gera diversas situações, entre elas: a impossibilidade de participar de licitações do governo e a impossibilidade de retirar certidões negativas.

Ante o exposto, este capítulo se voltará a explicar as bases teóricas constitucionais e os critérios de formação do ISSQN, que viabiliza incidência deste tributo no mundo dos fatos.

2.1 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL E COMPETÊNCIAS

A Constituição Federal, no seu título VI, disciplina a tributação e o orçamento financeiro, e, dando ênfase aos artigos 145, 148 e 149 estes dispõem basicamente que os entes federativos podem instituir cinco tipos de tributos: o imposto, as taxas, a contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Assim no seu artigo 156, a Constituição Federal de 1988, disciplina quais são os impostos de competência dos Municípios e do Distrito Federal e especificamente no seu inciso III¹ dispõe sobre os serviços de qualquer natureza, como aqueles, que não estão previstos no artigo 155, inciso II (BRASIL, 1988).

Sob uma análise histórica, antes da Constituição Federal de 1988, a Constituição de 1946 recepcionava o imposto sobre indústria e profissões que, posteriormente em 1965, foi suprimido pela Emenda Constitucional n.º. 18/65, dando lugar ao ISSQN. Assim, após a instituição da Constituição de 1967, em 1968, foi emitido o Decreto Lei

¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

nº. 406/68, que normatizava a instituição do imposto e exigência deste tributo, além de trazer contido uma lista anexa dos serviços a serem tributados (IWASE, 2013, p. 114).

Posteriormente, durante a vigência da Constituição Federal de 1988, o Congresso Nacional, nas suas atribuições legislativas, edita a Lei Complementar nº 116/2003, que, além de revogar o Decreto lei nº. 406/68, minuciosamente, elucida acerca do imposto sobre serviços de qualquer natureza reafirmando a competência privativa do Município e do Distrito Federal fixadas no texto constitucional e trazendo as regras gerais, a quais, de imediato, em seus primeiros artigos, descrevem as características principais do fato gerador que leva a incidência do ISSQN (BRASIL, 2003).

Sob esse contexto, de análise da competência dos Municípios é interessante trazer à baila a autonomia municipal, que nas palavras de José Afonso da Silva (2011, p. 641), está baseada em quatro capacidades:

a) capacidade de auto-organização (elaboração de lei orgânica própria); b) capacidade de autogoverno (em razão da eleição dos prefeitos e dos vereadores); c) capacidade normativa própria (elaboração de leis municipais dentro dos limites de atuação traçados pela Constituição da República); d) capacidade de autoadministração (administração própria para criar, manter e prestar os serviços de interesse local, bem como, legislar sobre tributos).

Desse modo, de acordo com as prerrogativas conferidas pela Constituição Federal de 1988, e bem elucidadas pelo doutrinador José Afonso da Silva, o Município possui autonomia política, administrativa e financeira.

A despeito deste princípio da autonomia municipal, Aires F. Barreto (2018, p. 09) retrata em suas palavras que:

por autonomia municipal pode-se entender a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política do Município para editar nos limites por elas traçados, suas próprias normas legislativas, dispor sobre o seu governo e organiza-se administrativamente.

Portanto, o Município abarcado pelo princípio da autonomia municipal, que reafirma a igualdade entre os entes federativos, tem a faculdade outorgada pela Constituição Federal, de instituir impostos. Dentre eles, está de forma expressa o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Essa relevância teórica é de suma importância para a delimitação do ente federativo competente para instituir o ISSQN. Além disso, os serviços a serem contemplados pela tributação terão que estar dispostos em lei complementar editada pelo Congresso Nacional, respeitando o princípio constitucional da legalidade (BARRETO, 2018, p. 3-5).

Vislumbra-se que esse princípio, ao menos em tese, garante a cada Município e ao Distrito Federal a liberdade na escolha dos serviços tributáveis. Acontece que este não se apresenta como ilimitado, pelo contrário diante dos inúmeros princípios constitucionais, mais especificamente aqueles que são usados como limitadores do poder de tributar do fisco, leva a reflexão de que o princípio da autonomia deve conviver em harmonia com os demais e isto pode ser visto como uma possível mitigação da sua utilização (IWASE, 2013, p. 122).

O limite do princípio da autonomia do município pode ser visto com a função da Lei Complementar 116/03 que dita as normas gerais para a instituição do ISS, além do artigo 146² da Constituição que dispõe sobre a prevenção sobre possíveis conflitos de competência.

Esse princípio, que decorre do federalismo que na Constituição Federal de 1988, elevou os Municípios para a categoria de ente autônomo da federação, quando fora colocado ao lado dos Estados, prevendo a união indissolúvel entre eles. Desde então, a estrutura da federação brasileira passou a ser especialmente caracterizada por um modelo tríplice de organização interna, que não estabelece hierarquia entre seus entes e lhes outorga poderes.

Apesar dos estados federalistas apresentarem diferenças entre si, é possível apontar alguns elementos considerados essenciais a eles: a sua composição, em regra, se baseia na figura da União e seus Estados-membros, ao passo que só o Estado federal

² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

é dotado de soberania, enquanto seus demais componentes possuem autonomia nos estritos limites dispensados pela Constituição (PASSOS, 2018, p.14-15).

Nesse cenário, entende-se que a competência conferida aos Municípios para a instituição do Imposto Sobre Serviços fora conferida pela Constituição Federal em consonância com o princípio da autonomia municipal decorrente do federalismo. Portanto, o Município passou a ter autonomia para delimitar as suas próprias regras, ou seja, é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência desde que respeitado o texto constitucional e as normas gerais dispostas pela legislação complementar, que limitam este princípio.

2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISSQN

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 285-286), “a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.

Acontece que para o intérprete do direito chegar a regra-matriz, ele precisa se utilizar da subsunção do fato à norma, que ocorre quando o fato guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese, que funciona como um descritor e do consequente, como um prescritor.

Assim, a regra matriz de incidência tributária, é a norma jurídica que prescreve a incidência tributária, dividida em antecedente da norma, que acaba descrevendo um fato lícito, econômico e de possível ocorrência no mundo fenomênico e em consequente da norma, que estabelece a relação jurídico-formal tributária que tem como sujeito ativo o fisco e como sujeito passivo o contribuinte que é acometido de uma prestação fiscal (CARVALHO, 2021, p. 288).

Sendo assim, a hipótese ou também chamada de antecedente da norma tributária, transmite uma situação hipotética ocorrida no mundo dos fatos e realiza a adequação para o mundo jurídico. O antecedente da norma possui uma característica de transmitir normas gerais e abstratas que permitem ao intérprete do direito identificar a incidência da norma jurídica tributária. A partir da análise hipotética do antecedente,

se faz possível delimitar o critério material, espacial e temporal (FORTES, 2009, p.38-40).

Nessa senda, o conseqüente da norma tributária se reveste dos critérios pessoal e o quantitativo que o ajudam a identificar o aparecimento de uma relação jurídica. O critério pessoal é um conjunto de elementos que aponta ao intérprete os sujeitos da relação jurídica, tendo de um lado, o sujeito ativo – credor ou pretensor e do outro lado o sujeito passivo ou devedor. Enquanto, o critério quantitativo remete explicação ao objeto da prestação, que no caso do direito tributário se consubstancia na base de cálculo e na alíquota, é no critério quantitativo que o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário no sentido de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo (CARVALHO, 2021, p. 320).

De forma exemplificativa, em relação à regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, têm-se o critério material que leva em conta os serviços dispostos na Lei Complementar nº 116/2003 e os que não estão mencionados no artigo 155, inciso II da Constituição Federal; o segundo é o critério espacial que se refere ao local geográfico da prestação do serviço; o terceiro é o critério temporal que estuda o momento da ocorrência do serviço prestado; o quarto é o critério pessoal que tem como objetivo delimitar o sujeito ativo, o Município, e o sujeito passivo, contribuinte (prestador de serviço) da obrigação tributária (GARCIA, 2013, p. 182).

E o critério quantitativo que busca definir a base de cálculo que diz respeito ao preço do serviço e a alíquota que está prevista na legislação ordinária devendo seguir os parâmetros do limite máximo permitido pela lei complementar e limite máximo permitido no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (GARCIA, 2013, p.182).

Sobre o artigo 88 da ADCT, este fora substituído pelo artigo 8º-A, inserido pela LC 157/2016, o que será explanado nos tópicos seguintes.

Percebe-se que a análise da regra-matriz de incidência tributária é de suma importância para o sistema jurídico, vez que a partir da correta subsunção do fato fenomênico, que gera a hipótese e da relação jurídica tributária por meio conseqüente normativo, se faz possível a incidência do tributo a um sujeito passivo devido a existência do fato jurídico. Frisando, também, que o enquadramento do fato à hipótese

normativa e ao conseqüente tem de ser completo, para que haja a verdadeira subsunção.

São exatamente os critérios da hipótese, menos o critério espacial, e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN, que serão explicados a seguir.

2.2.1. Critério material

Em primeiro lugar, o critério material, que traz consigo a referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que acabam sendo condicionadas por circunstâncias temporais e espaciais.

Assim, o critério material assume especial relevância na medida em que identifica os eventos eleitos pelo legislador como necessários e suficientes à incidência da norma tributária. Neste critério, o seu núcleo está relacionado a um verbo, que representa uma ação completa, possivelmente um verbo transitivo, pois admitir verbos intransitivos (sem complementos), verbos impessoais ou sem sujeito, seria admitir a incidência normativa em fenômenos naturais, como chover, existir, etc. (GARCIA, 2013, p. 188).

É o que também adverte o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 293-294) afirmando que não se pode utilizar a classe verbal dos impessoais, dando como exemplo “haver” ou aqueles sem sujeitos, a exemplo “chover”, porque na visão do autor, comprometeria a operatividade dos desígnios normativos, o que acabaria impossibilitando ou dificultando seu alcance. Deixando claro que isto concerne ao sujeito, que pratica a ação, em conjunto ao complemento do predicado verbal que impreterivelmente, há de existir.

Os legisladores constituintes restringem-se a revelar o suplemento do critério material que seria “serviços”, portanto, costuma-se pressupor que o critério material do ISSQN corresponderia ao acréscimo do verbo prestar + o complemento serviços. Isso porque deve haver uma ação, complementada pelo predicado verbal a ser praticada por um sujeito em determinadas coordenadas temporais e espaciais específicas, para personalizar e individualizar o sujeito passivo, que devido a relação jurídica se obriga com o Estado a realizar o pagamento do tributo (GARCIA, 2013, p. 188).

Por ditar um comportamento, é invariável a presença de um verbo na sua estruturação formal que possui diversas consequências práticas, entre elas, a caracterização de isenção do crédito tributário (CARVALHO, 2021, p. 293).

Sob essa lógica, este critério material do Imposto sobre Serviços, além de definir como verbo + predicado “prestar serviços”, acaba delimitando parâmetros que impeçam o conflito em relação a outros impostos como o ICMS e o IPI, bem como delegou à Legislação Complementar função de editar normas gerais sobre este imposto municipal (LUSTOZA, 2015, p. 712).

Para Aires Barreto *apud* José Melo, Eduardo Schoueri e Leandro Paulsen (2007, p. 283):

o conceito de serviço é pressuposto constitucionalmente, constituindo-se “(n)uma prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, e em caráter negocial, sob o regime de direito privados, tendente à obtenção e um bem material ou imaterial.”

Ademais, o STF acabou por conceituar prestação de serviço como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador” conforme RE 651.703/PR (ALEXANDRE, 2017, p. 756).

Destarte, que não é todo e qualquer serviço que provoca a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas somente aquela prestação de serviços a terceiros que tenham uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado de caráter negocial, mas não trabalhista.

Assim, têm-se, também, como exemplo os serviços públicos que, abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, IV, a, da Constituição Federal, refletem o trabalho realizado para si próprio que não possui caráter econômico e está sendo praticado sob o vínculo empregatício e nos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que por escolha legislativa e política estão inseridos no âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal (GARCIA, 2013, p. 190).

Tendo o texto constitucional, utilizado o instituto de direito privado – prestação de serviços – enraizado nos artigos 109 e 110 do CTN levou a uma interpretação que empregasse a própria utilização do direito privado nos elementos de definição e conteúdo que possibilitem o alcance do seu instituto e que impeçam a sua redefinição pela legislação tributária. Nessa linha, só existiria contrato de prestação de serviço

quando a obrigação do contratado fosse de fazer, a exemplo de um dentista contratado para fazer o tratamento de um canal no dente do paciente ou a do advogado contratado para fazer a defesa do cliente em determinada causa (GARCIA, 2013, p. 190).

A materialidade do ISS é verificada com a obrigação de fazer que, segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2018, p. 361), incide no contrato de prestação de serviço. Essa prestação, por sua vez, consiste em uma utilidade ou comodidade a um terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação de dar.

E como dito acima, o critério material possibilita que não haja confusão com demais impostos, entre eles o IPI, que embora implique obrigação de fazer, por ser uma atividade de industrialização compreende a produção ou beneficiamento de bens em massas, repetidos, sendo distinta de serviço, por possuir individualidade. Além disso, o IPI não consiste unicamente em um fazer, mas também em dar, produto industrializado, decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento e renovação ou recondicionamento. Sendo que o ISS implica apenas um fazer que ocorre mediante a um esforço pessoal, ou na utilização de materiais (PAULSEN; DE MELO, 2018, p. 362).

Fica claro que o cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviços” somente, mas ao conjunto “prestação de serviço” que acaba compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer que remetem a diretrizes de direito privado.

Frisa-se, também, que a delimitação do verbo com o seu complemento verbal é de suma importância para incidência da obrigação de fazer que se distingue da obrigação de dar e, conseqüentemente, afasta a confusão material ente o ISS e IPI e ICMS.

Por fim, entende-se junto com os autores Paulo de Barros e Regina Vitória Garcia, sobre o tipo verbal da categoria transitivo, prestar, pois afastaria a incidência normativa de fenômenos naturais, além de possibilitar de forma correta o alcance do ISS.

2.2.2. Critério temporal

Superada a análise do critério material, desponta a natural necessidade de estudar o momento em que a norma tributária revela o seu marco de tempo, ou seja, quando se dá por ocorrido o fato, o que, por conseguinte, permite aos sujeitos da relação o conhecimento dos seus direitos e deveres tributários.

Assim, compreende Paulo de Barros de Carvalho (2021, p. 299) que o critério temporal da hipótese tributária funciona como um grupo de indicações que estão contidas na suposta regra normativa e que oferecem ao intérprete elementos para saber, com exatidão, o preciso instante que acontece o fato gerador descrito. O que acaba levando a existência do liame jurídico que amarra o devedor e o credor, em função de um objeto (pagamento de certa prestação pecuniária).

Por outro prisma, esse critério corresponde ao momento em que se pode afirmar que determinada materialidade se concretizou no mundo real, frisando que essa reflexão não se confunde com o momento que nasce a obrigação tributária, ou seja, com o lançamento do crédito, e sim a distinção que se faz entre tempo no fato e tempo do fato (FORTES, 2009, p. 132).

O Código Tributário Nacional que, em conformidade com a Constituição, no seu artigo 116³, define os critérios em que o contribuinte deve considerar como o momento da ocorrência ou não do fato tributário.

Sendo assim, nos termos do artigo 116 do CTN, para alguns doutrinadores a lei poderia antecipar ou deferir o marco em que se reputa prestado o serviço e concretizada a hipótese de incidência, desta forma, podem as legislações municipais estabelecer, que o imposto é devido desde o início da prestação de serviços. Cumpre lembrar que, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, se for para

³ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

antecipar ou deferir o critério temporal, a legislação a ser aplicada será sempre aquela vigente à época da ocorrência da hipótese de incidência do tributo, ou seja, a da efetiva prestação do serviço (FORTES, 2009, p. 137).

Acontece que para outros doutrinadores, o CTN, ao permitir disposição em contrário do que está disposto no seu artigo 116 autorizando que a lei contemple um momento de ocorrência anterior ao da própria verificação de materialidade do fato gerador, nada mais faz do que, na visão de Aires F. Barreto (2018, p. 506), autorizar que simplesmente “a lei ordinária municipal possa fixá-lo em qualquer outro átimo, conquanto posterior àqueles que seus incisos preconizam.”

É o que também defende o doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira *apud* Aires F. Barreto (2018, p. 506):

[...] antes de ocorrido o fato gerador, isto é, a situação descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, não existe relação jurídica. [...] a liberdade do legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador fica limitada por outro elemento ou aspecto da hipótese de incidência, que é o elemento material. Ou seja, antes de existente a materialidade do fato impositivo, não há tributo devido, e pois, não há que se falar em elemento temporal.

Mesmo para os casos dos serviços em que se admitem o fracionamento não pode ter vinculado o seu elemento temporal a qualquer momento que anteceda a prestação de serviço, um exemplo clássico são os serviços de diversão pública, já tendo sido firmado entendimento pelo STJ.⁴

A despeito disto, por mais que o critério temporal não seja o objeto central deste trabalho, se faz necessário pontuar brevemente acerca do parágrafo único do artigo 116, incluído pelo a LC n.º.104/01 que estabelece a norma antielisão tributária e foi objeto de muitas críticas que culminaram no julgamento da ADI 2.446 pelo STF, e culminou em 2020 no voto da relatora a Ministra Carmen Lúcia pela

⁴ TRIBUTÁRIO - ISS - DIVERSÕES PÚBLICAS - FATO GERADOR - ARTIGOS 114 E 116 DO CTN. 1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68. 2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato impositivo se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município. (STJ - REsp: 159861 SP 1997/0092102-6, Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Data de Julgamento: 13/10/1998, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 14.12.1998 p. 109)

constitucionalidade da norma e de outros 5 ministros (SOUZA; FUNARO,2020, online)⁵.

Contudo, esse julgamento fora interrompido por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, após o julgamento em sessão virtual do dia 15/10/2021 a 22/10/2021, e poderá ser retomado a qualquer momento (BRASIL).

Em Relação ao ISSQN, este se demonstra como um imposto que se classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato. Com efeito, o ISSQN é devido pelo fato prestar serviços e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação, o que se possibilita concluir que não é a causa jurídica, mas sim a atividade material em que consiste o serviço (BARRETO, 2018, p. 506).

Nesse íterim, Cláudio Carneiro (2018, p. 169), destaca ser importante elucidar alguns traços distintivos entre o momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, o elemento temporal, o período de apuração e o momento do pagamento do tributo para o ISSQN. Desta forma, o elemento temporal está relacionado a prestação do serviço e o tributo será devido independentemente do pagamento do valor contratado, já que a incidência tributária se concretiza com a prestação do serviço – fator gerador instantâneo e não com o respectivo pagamento do valor pactuado pelo serviço prestado.

O pensamento do Autor se perfaz na definição de que o fato gerador do ISSQN se concretiza quando o serviço for concluído, fazendo somente ressalvas acerca dos casos em que pela natureza do serviço seja permitido o seu fracionamento. Para tal elucidar três situações importantes: primeira, quando a prestação de serviços ocorre uma única vez transmitindo uma ideia de fato gerador instantâneo; a segunda, quando os serviços forem fracionados, ou seja, remetem para os serviços prestados em várias

⁵ A relatora do caso, ministra Cármen Lúcia, empreendeu uma interpretação sistemática do CTN, à luz do princípio da legalidade/tipicidade tributária, para concluir que “a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”. Acrescentou que continua hígido o artigo 110 do CTN (que assegura a observância das formas de direito privado pela legislação tributária) e não está “autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal”, nem a socorrer-se “de interpretação econômica”. Entretanto, julgou improcedente a ação, por entender que “a despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, a denominação ‘norma antielisão’ é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal”.

etapas autônomas e cada etapa isoladamente concluída consistirá em uma prestação de serviços; e, por fim, para os serviços que forem prestados de forma continuada ou serviço de trato sucessivo, a exemplo os de manutenção e consultoria, aqui após o término de cada período estipulado em contrato para a prestação periódica de serviços, torna-se devido o tributo (CARNEIRO, 2018, p. 169).

Dito isso, o contrato de prestação de serviços pode ser classificado em indivisíveis, quando tiverem por objeto um trabalho completo, dotado de individualidade própria, ou, divisíveis, quando estiver implantado uma ideia de duração de trabalho e quantidade, a exemplo na primeira situação a feitura de uma estátua e na segunda situação o plantio de dez mil eucaliptos (FORTES, 2009, p. 133).

Nos contratos indivisíveis, em regra, só haverá a incidência do ISSQN quando ocorrer a entrega do serviço, uma vez que o início da prestação do serviço não implica sua conclusão, fala-se em regra geral, porque, mesmo quando se contrata um resultado, em sendo possível o seu fracionamento, pode-se falar em incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza se as partes reconhecem entre si como realizadas as sucessivas etapas (FORTES, 2009, p. 133).

Por sua vez, nos contratos divisíveis o preenchimento de cada unidade de divisão de serviço: tempo, número de evento etc., faz nascer a possibilidade de sua tributação pelo o ISSQN, sendo necessário individualizar para determinado período a quantidade de serviços prestados, ainda que a totalidade do objeto contratado não sido entregue, a exemplo os serviços de hotelaria que podem ser divididos em diárias e os de vigilância em número de horas (FORTES, 2009, p. 134).

Percebe-se que quando iniciada uma atividade, existe uma prestação de serviço, mas não necessariamente quando há uma atividade haja um serviço tributável, pois pode não estar presente as circunstâncias materiais necessárias que permitem a incidência correto do referido imposto. No caso dos serviços, o efeito que lhe costuma ser próprio é a entrega, ao tomador, de utilidade, um resultado, ou mesmo o desempenho de uma atividade.

Assim, o trabalho compatibiliza com o entendimento doutrinário trazido por Aires F. Barreto, além do julgado do STJ, acerca dos serviços prestados e entendo como errônea a interpretação de antecipação do ISS sem que antes tenha ocorrido o aspecto material.

2.2.3. Critério pessoal

A tributação, como dito acima, tem o foco de arrecadar tributos, e esta arrecadação decorre de uma obrigação que surge da relação jurídica entre um sujeito ativo, que de acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional é, em regra, uma pessoa jurídica de direito público: o próprio ente político, uma autarquia ou uma fundação pública e o sujeito passivo que regulado pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional, é aquela pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser contribuinte, quando a relação possui caráter direto e pessoal com a situação que constitua o fato gerador ou responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei (PAULSEN, 2021, p. 241-242).

O que permite pontuar, tendo como análise o liame abstrato normativo da regra-matriz tributária, que existem duas ou mais pessoas na relação jurídica-tributária, com interesses formalmente antagônicos, que se encontram ligadas perante o direito, com o intuito de obter certos objetivos que a ordem jurídica persegue.

Diante disto, é sabido que, em regra, o sujeito ativo do ISS é aquele que ocupa a posição de credor na relação jurídica tributária, ou seja, o Município ou o Distrito Federal. De forma extraordinária, nos territórios, será a União. O critério pessoal do ISSQN, está diretamente ligado ao seu critério espacial, pois nos casos dos serviços prestados no exterior a sua determinação ocorre através da análise do critério espacial da regra-matriz do ISSQN, por sua vez na importação, sua determinação também está ligada ao critério espacial da regra-matriz do ISSQN (FORTES, 2009, p. 190).

Portanto quando o serviço for considerado prestado no Brasil, ou seja, no estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II a XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, o sujeito ativo será o Município ou o Distrito Federal.

Por outro lado, os serviços prestados no exterior, ocorrem quando o estabelecimento prestador ou o local indicado nos incisos II e XXII e parágrafos 1º a 3º do artigo 3º da Lei Complementar 116/03 não estão no país, assim o sujeito ativo vai ser determinado a partir do local. E do ponto de vista para o sistema tributário brasileiro vai ser irrelevante, o que é bem diferente, se o resultado ocorrer no Brasil, pois aqui incidirá

a norma do ISSQN – Importação, e o sujeito ativo será o Município em que se localize o estabelecimento tomador do serviço (FORTES, 2009, p. 190).

No que concerne ao sujeito passivo nas relações obrigacionais tributárias, só pode ser oposta a pessoa que explícita ou implicitamente esteja disposta no texto constitucional como destinatário da carga tributária, que poderá ser o contribuinte ou terceira pessoa, obrigada pela lei ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, chamada de responsável tributário.

Conforme pontua (LUSTOZA, 2015, p. 740), o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo, sendo neste caso, o prestador de serviço conforme artigo 5 da LC 116/03. Por sua vez, o responsável tributário está previsto no ar. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, parágrafo 2º e seus incisos⁶ que permitiu aos Municípios e ao Distrito Federal atribuir discricionariamente a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que conseqüentemente exclui da responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a responsabilidade a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim Aires F. Barreto (2018, p. 590), faz uma crítica para alguns doutrinadores que descrevem uma livre iniciativa do legislador ao decidir quem será o sujeito passivo do ISS sem observar fielmente o texto constitucional, mesmo que estando implícito, mas estabelecendo que o sujeito onerado será, tão somente, o prestador de serviço. Veja-se:

Não acolhemos a posição, esposada por determinados estudiosos, de que o legislador é livre para eleger tanto o prestador como o tomador de serviços. Para nós, o ISS não é um imposto sobre utilização, mas apenas sobre a prestação de serviços. Do contrário, o “fato tributável”, referido constitucionalmente como necessário e “suficiente”, para a exigência do

⁶ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa a esta Lei Complementar, exceto na hipótese dos serviços do subitem 11.05, relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza;

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

tributo, converter-se-á em mera “alternativa” de tributação. Pois é no que se resumirá se, acontecido o fato, for facultado ao Poder Público cobrar tributo de quem (a lei) quiser e do modo como (a lei) quiser.

Discordando da posição trazida por autores como Aires F. Barreto, Maurício Cezar Fortes (2009, p. 192) acredita que por este imposto se apresentar como um tributo bilateral e de fato impositivo, ficaria claro que inexistia um contribuinte ou um responsável de forma ontológica, já que pelo fato de o legislador ordinário escolher o verbo, essa escolha fatalmente indicará quem poderá ser o contribuinte e quem poderá ser o responsável.

Completa ainda, relatando que afirmar que o contribuinte do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é sempre o prestador do serviço é desconsiderar a possibilidade de, nos ajustes entre o tomador e o prestador, ficar aquele, e não este, incumbido de recolher o tributo (FORTES, 2009, p. 193).

O que está diretamente relacionado a sujeição passiva indireta que é utilizada como instrumento administrativo para conferir maior praticidade ao fisco municipal e evitar a evasão do imposto (SUZIGAN, 2011, *online*).

Se demonstra perceptível que, no caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, é o prestador de serviços, o sujeito passivo, e este pode ser tanto uma pessoa física quanto uma pessoa jurídica, acometida de uma imposição legislativa de entregar um objeto, o dinheiro, em forma de quantia certa estipulada anteriormente, poder ser excepcionalmente o tomador de serviço, caracterizando-se como responsável pelo crédito tributário.

Verifica-se que a questão de divergência doutrinária paira sobre a substituição do sujeito passivo, o prestador, para o tomador de serviços, o qual fora inserido pela legislação complementar 116/2003 no seu artigo 6º⁷, que com o objetivo de combater a sonegação fiscal, aumentou o rol de devedores.

Contudo, esse aumento no rol de devedores pode levar ao abuso do poder municipal que onera o contribuinte duplamente em prol do pragmatismo do fisco municipal e é o

⁷ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

motivo da grande crítica de doutrinadores que tem o mesmo posicionamento que Aires F. Barreto.

2.2.4. Critério Quantitativo

Chegou o momento de analisar brevemente o último critério disposto neste capítulo dois, o quantitativo, que representa a base de cálculo e a alíquota do imposto como já supracitado.

Começando por analisar a base de cálculo, se faz interessante as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 364) dispondo que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária que tem como destino quantificar a intensidade do comportamento inserto no núcleo fato jurídico que combinado com a alíquota acabe determinando o valor da prestação pecuniária. O que para o autor também é um meio de afirmar ou confirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Trazendo a análise deste critério especificamente para o ISSQN, e entendendo como fórmula identificadora do critério material “prestar serviços”, Aires F. Barreto (2021, p. 598), ressalta, em princípio, que o critério quantitativo passível de eleição pelo legislador, será aquele que melhor responder ao aditamento do adjunto adnominal “serviços de que valor”?

Assim a base de cálculo está delimitada pelo princípio da legalidade, na medida em que de acordo com o artigo 97⁸ do CTN, deve estar definida em lei municipal e ser consoante com as normas gerais do tributo previstas no artigo 146, III⁹ da CF/88.

Relativamente, em relação ao ISS têm-se que a base de cálculo deste imposto é o preço do serviço incluindo tudo o que for pago pelo tomador ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Determinado pela precisa identificação do

⁸ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

negócio jurídico desencadeador das receitas, apesar que é ilegal a inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, que sejam distintos da prestação de serviços na base de cálculo do ISS (BARRETO, 2018, p. 599).

É o que bem elucida Helton Lustoza, (2015, p. 744) sobre ser comum a existência do ingresso de alguns valores no caixa do prestador do serviço que, embora se origemem do mesmo negócio jurídico, não fazem parte da hipótese de incidência do ISSQN. Chegando a dar como exemplo as imobiliárias ou administradores de imóveis, afirmando que não pode haver incidência do ISS sobre valores referentes a aluguéis, pois tais valores não compõe o preço do serviço.

Nessa linha, quando houver plena liberalidade do contribuinte em fazer concessão de descontos ou abatimentos no preço do serviço, o STJ¹⁰ já decidiu no sentido de que a base de cálculo deve corresponder ao preço bruto, sem levar em conta o desconto.

Contudo, Claudio Carneiro (2018, p. 170) pontua nas suas palavras que há divergência doutrinária, sobre o valor da base de cálculo do ISS quando tiver sido descontado, sob a justificativa de que o desconto ocorreu, porque houve uma redução do preço do serviço, ou seja, da própria base de cálculo do tributo, que deve traduzir o valor líquido pago pelo beneficiário do serviço, salvo somente as hipóteses em que os descontos ou abatimentos forem concedidos sob condição suspensiva.

Finalizando o estudo sobre a base de cálculo, esta se demonstra essencial para viabilizar a exigência e a visibilidade quantitativa do ISS, daí ser imperioso discernir, distinguir e identificar as receitas consoantes e suas respectivas procedências para que seja identificadas as específicas bases de cálculo de cada um dos tributos.

¹⁰ TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO NO VALOR DO SERVIÇO PRESTADO. INCONDICIONADO. 1. Segundo o artigo 9º do DL 406/68, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço prestado, entendendo-se como tal o correspondente ao que foi recebido pelo prestador. 2. Se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo. 3. Diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica imponible para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador. 4. O desconto incondicionado, concedida por liberalidade do prestador sem qualquer imposição, reduzirá o valor do serviço, com reflexo para o Fisco que, em decorrência da liberalidade, receberá menos tributo. Conforme reconhece a doutrina, se a base imponible é o valor recebido pelo prestador, nada pode ser feito, senão considerar como base de cálculo o valor do serviço com o abatimento. 5. Embargos de declaração acolhidos para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento. (STJ - EDcl no REsp: 1412951 PE 2013/0353934-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de julgamento: 17/12/2013 – Segunda turma).

O outro elemento que compõe o critério quantitativo é a alíquota que, segundo Aires F. Barreto (2018, p. 692) muitos são os conceitos utilizados para explicar o que seria alíquota, embora não se possa generalizar, mas esta é responsável por determinar o *quantum* devido. Destrinchando, ainda, que a alíquota seria a relação existente entre uma grandeza – base de cálculo e a dívida tributária, ou seja, o fator a ser aplicado a essa.

Outrossim, cabe mencionar que a Constituição Federal de 1988 dispõe no seu artigo 156, §3º, I, que ficará a cargo da Legislação Complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

Nesse sentido, elucida Helton Lustoza (2015, p. 747) que no caso das alíquotas máximas, existe previsão legal, no art. 8º, II da LC116/03 de 5%, o que não ocorre nos casos de previsão para alíquota mínima.

EA polêmica reside no fato de que o constituinte derivado alterou o art. 88¹¹ do ADCT com o objetivo de incluir vedação aos Municípios de estabelecerem, no caso do ISSQN, alíquotas mínimas inferiores a 2%, bem como de concederem benefícios e isenções, até que a legislação complementar venha regulamentar esta situação. Os autores ainda lembram que esse dispositivo é totalmente constitucional, diante da ausência de Lei Complementar regulamentadora ou se ela for omissa (LUSTOZA, 2015, p. 747).

Por outro lado, vários doutrinadores como Aires F. Barreto (2018, p. 700) entendeu ser inconstitucional a Emenda nº37/2002, que inseriu o artigo 88 do ADCT, por afrontar a autonomia municipal e, por decorrência, o princípio federativo, esclarecendo que “parece, a todos os títulos, que se tem aí afronta ao magno princípio da autonomia

¹¹ Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

municipal. Quem é competente para instituir também o é para isentar, reduzir, incentivar.”

O Supremo Tribunal Federal se manifestou acerca do tema quando julgou a ADPF 190¹², em 2016, no sentido de ser constitucional as limitações do art.88 da ADCT, sem que isso mitigue o princípio da autonomia municipal e tornando inconstitucionais as leis municipais que vinculem uma alíquota menor a 2%.

Ademais, Claudio Carneiro (2018, p. 173) esboça que tal ADCT funcionou como meio de evitar a forte guerra fiscal entre os Municípios, visto que antes da LC 116/03 e posteriormente da ADCT, o Decreto-Lei n. 406/68 que ditava os parâmetros de 10% como alíquota máxima e não havia previsão de alíquota mínima.

Nessa mesma visão elucidada Helton Lustoza (2015, p. 749), que o artigo 88 da ADCT quando impede os incentivos fiscais não é à toa, há intenção clara de se evitar uma

¹² ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. ALÍQUOTA MÍNIMA. ART. 88 DO ADCT. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO. NORMAS GERAIS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. USURPAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DEFINIÇÃO POR LEI MUNICIPAL. CONCEITO DE RECEITA BRUTA DO PREÇO DO SERVIÇO. PRINCÍPIO FEDERATIVO. FEDERALISMO FISCAL. 1. Com espeque no princípio da eficiência processual, é possível ao Tribunal Pleno do STF convolar julgamento de referendo de medida cautelar em julgamento definitivo da ADPF. Precedente: ADPF 378, de minha relatoria, com acórdão redigido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 08.03.2016. 2. O princípio da subsidiariedade é aferido no momento da propositura da ADPF, de modo que não se depreende qualquer outra ação constitucional com aptidão para evitar a lesividade ao pacto federativo em questão. 3. A ocorrência de coexistência de jurisdições constitucionais estadual e nacional configura a hipótese de suspensão prejudicial do processo de controle normativo abstrato instaurado perante o Tribunal de Justiça local. Precedentes. 4. O Governador do Distrito Federal possui legitimidade ativa para pleitear em processo abstrato medida judicial em face de lei municipal, de modo a salvaguardar o federalismo fiscal, notadamente pela natureza dúplice, estadual e municipal, do ente federativo em termos de competência tributária. 5. Reveste-se de inconstitucionalidade formal a lei municipal na qual se define base de cálculo em que se excluem os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis e o valor do bem envolvido em contratos de arrendamento mercantil, por se tratar de matéria com reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 6. No âmbito da inconstitucionalidade material, viola o art. 88, I e II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Texto Constitucional, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, o qual fixou alíquota mínima para os fatos geradores do ISSQN, assim como vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultasse, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida. Assim, reduz-se a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pelo Poder Constituinte. 7. Fixação da seguinte tese jurídica ao julgado: “É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante. 8. Modulação prospectiva dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data do deferimento da medida cautelar em 15.12.2015. 9. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental parcialmente conhecida a que se dá procedência com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 190, § 2º, II; e 191, § 6º, II e § 7º, da Lei 2.614/97, do Município de Estância Hidromineral de Poá. (ADPF 190, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-087 DIVULG 26-04-2017 PUBLIC 27-04-2017).

disputa fiscal de cunho arrecadatório, proibindo incentivos fiscais de forma indiscriminada, prejudicando, muitas vezes, o equilíbrio fiscal da própria municipalidade.

Toda essa discussão acerca da alíquota mínima perdurou, até a implementação, pela Lei Complementar n.157/16, do artigo 8º- A¹³ na LC 116/03 que prevê a alíquota mínima de 2% sob o ISS, mantendo a previsão anteriormente dada pelo art.88 da ADCT. O que demonstra que foi sanada a ausência de legislação complementar que tratasse sobre o assunto.

Entende-se por constitucional o artigo 88 da ADCT e, por isso, deveria ser respeitado pelos Municípios quando fossem estipular a alíquota mínima e os incentivos fiscais, contudo, após o artigo 8º- A, inserido pela LC.157/16, essa norma entrou em desuso. Além disso, essa delimitação não fere o princípio da autonomia municipal.

Diante de tudo o que foi exposto, percebe-se que o critério quantitativo espelha o critério abstrato uniforme, quais sejam: o material, temporal e o espacial, dando a esses a mensuração das realidades a que se pretende medir.

¹³ Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

3 CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS E LEI COMPLEMENTAR

Na visão de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 296), existem três situações em que as normas tributárias trazem expressas os locais em que o fato deve ocorrer a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos, veja-se:

- 1- hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico.
- 2- hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido.
- 3- Hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Além destas três hipóteses trazidas pelo doutrinador Paulo de Barros de Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 377) elucida uma quarta hipótese referente a circunstâncias em que o legislador é tão abrangente que ultrapassa os limites territoriais de vigência da norma, o que a autora denomina de critério espacial universal. Este abrangeria qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos.

Ademais, existem situações em que as normas tributárias nada mencionam, deixando implícitos os indícios que permitiriam ao intérprete saber onde nasceu o laço obrigacional, sendo isto, uma opção do legislador. “Ao passo de, sempre haver um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação” (CARVALHO, 2021, p. 297).

Ainda, analisando o pensamento de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 297), ele afirma metodologicamente que: o critério espacial não se confunde com o campo de vigência da lei e tentando solucionar problemas elementares acerca do tema, propõe admitir as velhas teorias do direito penal sobre o *locus delicti*, no direito tributário, com o objetivo de aprofundar os conhecimentos acerca do que ele próprio chama de “inquérito científico tributário”. O referido autor alega que o legislador, consciente ou inconscientemente, acabou recolhendo conclusões emergentes das teses da nacionalidade, do resultado e da atividade, para construir a estrutura orgânica dos diversos tributos.

É importante sempre lembrar que o direito é uma linguagem e, como menciona ANDRADE e HELUY (2020, p. 3), “este se apresenta como um veículo de expressão

das normas jurídicas que incidem sobre a linguagem social”. No caso do direito tributário, deverá haver uma correta subsunção do fato a hipótese e ao conseqüente da norma tributária para que haja produção de efeitos jurídicos.

Assim, no que diz respeito ao ISS, alguns intérpretes acabam atrapalhando a incidência do tributo, no que concerne, ao critério espacial e quando isso ocorre, de forma equivocada alguns atos se tornam inconstitucionais, visto que a norma tributária tende ao princípio da extraterritorialidade e não o da territorialidade. Atualmente, o que se observa é o caráter universal do critério espacial do imposto sobre serviços de qualquer natureza, extrapolando os limites do âmbito de vigência da norma, por estar sendo analisado somente sob a lógica do critério material – prestar serviços e o do critério temporal – quem presta os serviços (ANDRADE; HELUY, 2020, p. 8).

Além disso, a exegese disposta no texto constitucional é de que os Municípios possuem competência para instituir o ISSQN no âmbito do seu território e dentro dos seus limites geográficos, considerando que o legislador adotou o princípio da territorialidade para a atividade impositiva dos tributos. No entanto, a localização no espaço do local em que se realizou uma prestação de serviços não é tarefa das mais simples. Ao contrário, se demonstra como uma tarefa extremamente complexa por tratar-se a prestação/tomar serviços um bem incorpóreo e imaterial e, tendo em vista que o processo pode desdobrar-se em etapas, tarefas que não, necessariamente, se dão de maneira estática em um único local.

Deste modo, a lei instituidora de determinado Município pode alcançar, além dos fatos jurídicos-tributários ocorridos nos limites de seu próprio território, outros fatos que são envolvidos devido a um elemento de conexão, definido legalmente como suficiente a configurar a incidência do imposto, como a situação do efetivo estabelecimento prestador (GARCIA, 2013, p. 222).

É o que também elucida Carlos Renato da Cunha (2018, p. 76), ao dizer que o ISS, por ser um imposto cuja competência foi outorgada aos mais de cinco mil e quinhentos municípios brasileiros, além do Distrito Federal, acaba gerando diante desta circunstância conflitos normativos entre os tributantes. Para tanto, o autor exemplifica criando uma situação hipotética na qual bastaria que um Município criasse uma lei local e essa fosse incongruente em relação ao momento em que se considerasse prestado o serviço.

Portanto, sendo o serviço uma atividade, um fazer, que desenvolve-se em coordenadas de espaço e de tempo, podendo estender-se no tempo e no espaço, ou seja, ter entre seu início e fim um lapso temporal ou ocorrer em mais de uma coordenada de espaço, poderá, por vezes, dar-se em mais de um Município, o que levará a um conflito de competência.

Dessa forma, se faz necessário estabelecer e pontuar além das características específicas do critério espacial quando se fala em Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, as questões polêmicas acerca da Lei Complementar 116/03.

3.1 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR

Dita as considerações no tópico anterior do que seria o critério espacial do ISS se faz necessário trazer à baila o efetivo local escolhido pelo legislador para o recolhimento do tributo pelo sujeito ativo da obrigação.

Assim, buscando um melhor entendimento do tema, cabe de forma inicial trajar os primeiros atos que buscaram demonstrar o local de incidência do ISS.

O primeiro ato normativo que tratou especificamente do aspecto espacial do ISSQN, foi o Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967, que atribuiu a denominação de Código Tributário Nacional à Lei nº 5.172, e definiu o “local da operação” para os casos em que os serviços são prestados em mais de um único Município. A partir daí, procurando preservar a efetividade da competência tributária dos Municípios e evitar conflitos, estabeleceu-se a regra de que os serviços se presumiam ocorridos na sede, considerando que os serviços deveriam ser tributados no local em que fossem “entregues ao cliente”, motivo pelo qual levou o serviço de construção civil que, inevitavelmente, será sempre “entregue” em local diverso da sede da empresa, constituindo exceção à regra estabelecida no caput do artigo 6º do Ato Complementar nº36/67 (GARCIA, 2013, p. 223).

Posteriormente, com a vigência do Decreto Lei nº 406/68, fora consignado em seu artigo 12 as regras relativas ao local da prestação dos serviços: a regra era o “estabelecimento” ou, na falta deste, o domicílio do prestador, e a única exceção

prevista originariamente era a mesma contida no diploma legal anterior: sobre os serviços de construção civil, o que acabou gerando um caos na tributação do imposto (GARCIA, 2013, p. 224).

Mesmo diante das normativas trazidas pelo DL406/68, a jurisprudência, em especial o STJ¹⁴ se manifestou e formou entendimento de que o Município competente para a cobrança do imposto, em qualquer situação era aquele em que tinha ocorrido a prestação do serviço. Nessa senda, pontua Helton Kramer Lustoza (2014, p. 83) que a corrente jurisprudencial e alguns doutrinadores caminhavam no sentido de que esta regra seria aplicada a todas as situações e para justificar o seu pensamento cita Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto que defenderam a inconstitucionalidade da alínea “a” do art. 12 do DL n. 406/68. Segundo os autores, “se o arquétipo é a prestação de serviço, o aspecto espacial só pode ser reduzido ao local onde se efetua a prestação”.

No que toca à Constituição Federal de 1988, em matéria de ISSQN, além daquelas atribuições gerais estabelecidas no artigo 146, conferiu o constituinte originário à lei complementar no artigo 156 a função de delimitar os serviços sobre os quais incidirá o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, elegendo assim a Lei Complementar nº 116 de 2003 para narrar minuciosamente a delimitação da outorga da competência iniciada na constituição.

A Lei complementar nº 116/2003, ao dispor da delimitação do critério espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, manteve em seu artigo 3º¹⁵ a regra do recolhimento do imposto para o Município do estabelecimento prestador, apenas ampliando o rol das exceções que antes atingia tão somente a construção civil. Ademais, os incisos do artigo 3º trazem 22 exceções quando o imposto será devido, de modo geral, no local da prestação do serviço e neste será recolhido o tributo devido,

¹⁴ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. "O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados". Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. 3. Agravo Regimental desprovido. (STJ - AgRg no Ag: 747266 MG 2006/0034392-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 01/06/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 19/06/2006 p. 112)

¹⁵Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

com base na legislação vigente no domicílio do tomador de serviço (CARNEIRO, 2018, p. 164).

Assim, a LC n.116/2003 reafirmou o artigo 12 do DL e, novamente, o entendimento jurisprudencial e doutrinário foi abalado. Com este novo cenário, o STJ revisou o seu próprio entendimento anterior a fim de acatar a regra do art. 3º da LC 116/03. Veja-se:

De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação. (REsp 1195844/DF – Ministro Relator Mauro Campbell Marques – DJ 15/03/2011).

O que também pontua Leandro Paulsen (2021, p. 463), ao dizer que STJ chegou a afirmar que o ISS seria recolhido no local da efetiva prestação de serviços, conforme AgRgAg 763.269. Dessa forma, o Município competente para exigir o imposto seria aquele do local onde fossem efetivamente prestados os serviços. Porém, mais recentemente, o STJ reafirmou o texto da lei complementar em favor da competência do Município da sede do estabelecimento, convergindo com a legislação complementar de que o local da prestação do serviço é do estabelecimento do prestador, viabilizando-se o recolhimento do tributo no local da prestação apenas quando ali existir unidade econômica ou profissional do estabelecimento do prestador.

Diante disso, para o Município competente poder exigir o ISS, é essencial identificar o estabelecimento do prestador, seguindo os critérios estabelecidos na Lei Complementar nº 116/2003 no seu artigo 4º, *in verbis*:

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.

No que tange à identificação do “estabelecimento prestador” para efeito de incidência do ISSQN, o artigo 4º se torna incompleto o que levou a legislação de vários Municípios estabelecerem certos critérios elencando uma série de elementos configuradores de cunho objetivo e subjetivo, visto que se mostra insuficiente para tanto apenas a existência formal ou a presença de uma estrutura física para perfazer a ideia de estabelecimento (GARCIA, 2013, p. 233).

Para Rosenblatt e Do Valle (2016, p. 4), existem 3 critérios de acordo com os artigos 3º e 4º da LC 116/03: o primeiro critério demonstra que para ser considerado estabelecimento, o local precisa ser dotado de estrutura material suficiente que possibilite o desenvolvimento da prestação de serviço, independentemente, de denominação. O segundo critério é a forma subsidiária que a legislação encontrou para suprir lacunas, em que na falta do estabelecimento do prestador o serviço será considerado prestado no seu domicílio. Por fim, o último critério independe do local onde fora prestado o serviço, levando-se em conta o local da execução do serviço que definirá o Município competente para a cobrança do imposto.

Cabe também mencionar os requisitos indicadores trazidos por Aires F. Barreto (2018, p. 538) que costumam ser em regra, listados pelos Municípios, veja-se:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador;

Conclui-se que diante desses elementos, estar-se-á falando de estabelecimento prestador, claro que, de forma razoável, em que pese sejam relevantes não atestam que foi nesse local que o serviço foi prestado, apenas evidenciam um local por reunir traços característicos de um estabelecimento prestador (BARRETO, 2018, p. 539).

É o que também José Eduardo Soares de Melo (2008, p.195) opina:

O estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização unificada em uma unidade econômica indispensável à prestação do serviço. O local onde se situar tal organização (de fato, não por ficção formal ou declaração de fachada do contribuinte), atrairá o âmbito de validade territorial da lei municipal respectiva.

Frisa-se que não é simplesmente abertura de uma filial em outra cidade para deslocar a competência tributária, o que pode até ser considerado evasão fiscal, assim nas palavras de Helton Kramer Lustoza (2014, p. 87), “é imprescindível examinar a causa jurídica e a efetividade das operações, bem como se os atos foram praticados sob um poder de direção ou gestão deste serviço, e não apenas pelos acontecimentos pontuais”.

Fica claro que o entendimento doutrinário acerca do que seria estabelecimento prestador é convergente.

Remetendo a situação dita acima, do entendimento jurisprudencial do STJ, enquanto ainda vigente o DL 406/68 quando o Tribunal entendeu que o Município adequado para recolher o tributo seria aquele do local da efetiva prestação do serviço mesmo em divergência com a legislação, que estabeleceu como local o estabelecimento do prestador o que gerou diversos posicionamento e questionamentos. O presente trabalho neste momento mostrará a visão da doutrina minoritária, especificamente, Aires F. Barreto e a majoritária.

Começando pelo posicionamento minoritário, a doutrina aqui entende que o local de incidência do critério espacial do ISS é o local da prestação do serviço. Assim, Aires F. Barreto (2018, p. 535) relata que a posição por ele adotada é respeitável porque a lei tem que se presumir constitucional e o intérprete deverá compatibilizá-la. Por isso, quando se pensa no art. 3º da LC n.116/03, é impossível falar em constitucionalidade, pois segundo o autor quando a lei fala em “considera como local o do estabelecimento prestador ou, na sua falta, o do domicílio do prestador” para o autor afronta-se o princípio da territorialidade das leis tributárias; e, ainda, que a regra criada remetendo ao estabelecimento prestador devendo ser entendida como o local em que o serviço é prestado, parece para o doutrinador que estar-se-á emendando a lei ou interpretando-a em total descompasso com o seu teor.

A doutrina majoritária seguia a literalidade o artigo 3º do DL n. 406/6 e quando veio a decisão essa emitiu diversas críticas ao STJ, a exemplo, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (2004, p. 245) avaliaram que o entendimento feriu expressamente dispositivo legal. Citando o acórdão do Resp. 54.002-0/PE (94.0028001-7), os autores dão o tom da repercussão provocada pelas decisões daquele Tribunal: "Foi, portanto, com surpresa que os doutrinadores pátrios e advogados tomaram conhecimento das decisões do STJ e afirmaram que a decisão não poderia ser contra legem”.

Da mesma forma, Hugo Machado de Brito (2003, p. 360) tenta explicar o que é o estabelecimento prestador e relacioná-lo com o artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/68 para que não seja necessário desconsiderar a regra.

A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo

contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68.

Feitas as considerações, se faz necessário falar da interdependência entre o aspecto temporal e o aspecto especial do ISS, que nas palavras de Aires F. Barreto (2018, p.540) para que se saiba o “onde”, é importante definir o “quando”. Nada mais é que o local onde é devido o ISS depende da convicção do momento de ocorrência do fato, ou seja, o aspecto temporal. E na visão do autor, o legislador “vacilou” ao estabelecer o art. 1º, §1º¹⁶ da LC n. 116/03, na sua primeira parte, que pretende ser cabível a incidência do ISS nos serviços prestados no exterior do país, o que não poderia ser devido no Brasil, visto que esse imposto incide no local da prestação e essa concretização ocorre fora do país.

Aires F. Barreto (2018, p. 541), ainda cita uma decisão do STJ, sobre o assunto. A seguir:

A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descrito na lista anexa do Decreto-lei 834/69, prestados nos limites do município, excepcionalmente em outros municípios brasileiros. (REsp 26.827, da Primeira Turma, rel. Min. Garcia Vieira, decisão unânime, DJ 16.12.1992).

Sobre essa discussão o artigo 1º, parágrafo 1º da LC nº 116/2003 prevê a tributação sobre os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país. Em seguida, a leitura do artigo 5º, da referida LC, institui como contribuinte do imposto mesmo na importação de serviços, o prestador, e incidindo como responsável tributário, o tomador ou intermediário e na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado (IWASE, 2013, p. 164).

A doutrina, apresentada por Gerd Willi Rothmann, Luís Eduardo Schoueri e Alberto Macedo, defende que o Brasil teria adotado o princípio do destino para as situações de exportação e importação de mercadorias e serviços, em detrimento do princípio da origem. De acordo com o princípio do destino, as exportações não são tributadas – serem tributadas no destino/exterior – enquanto as importações o são, ao passo que

¹⁶ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

pelo princípio da origem, as exportações são tributadas, no local da produção das mercadorias e serviços e as importações não o são (IWASE, 2013, p. 127).

O que se pode concluir acerca da polêmica do local de incidência do ISS e, conseqüentemente, do seu recolhimento, é que já existe pacificação doutrinária e jurisprudencial acerca do tema. Dito isso, o presente estudo segue a doutrina majoritária e a jurisprudência atual de que o local correto é o estabelecimento do prestador.

Desse modo, pode-se afirmar que a lista possui função dúplice, já que, além de ser o veículo introdutor de normas jurídicas tributárias definidoras do local que incidirá o recolhimento do ISS, cumpre, concomitantemente, a tarefa de evitar eventuais conflitos de competência verticais e as horizontais.

3.2 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

Como constatado no tópico 3.1, a delimitação do local onde o serviço foi prestado representa um grande objeto de estudo pela doutrina e de entendimento jurisprudencial pelos tribunais, além de estar diretamente relacionado com o princípio da territorialidade. Por causa disto, o presente trabalho pretende nesse tópico conceituar o princípio da territorialidade e demonstrar a sua escolha pela Constituição e os tribunais.

A sua importância é tamanha visto que este princípio fora escolhido pela Magna Carta, mesmo que implicitamente, e pelos tribunais para definir a incidência do critério espacial.

Assim, o princípio da territorialidade, em matéria tributária, não está expressamente previsto na Constituição Federal, mas decorre sem dúvidas do pacto federativo e é essencial para a concretização da repartição de competências.

É o que ensina Paulo de Barros Carvalho *apud* Lucas Galvão de Britto (2011, p.155):

Sem territorialidade que permita a desconcentração das fontes produtoras de normas não há autonomia municipal (art.18, da CF); não há federação (art.1º, da CF), não resta unidade, nem soberania para a República Federativa do Brasil.[...]

O princípio (ou valor) da territorialidade, sendo fundamental, está pressuposto, não se manifestando de maneira expressa, a não ser

topicamente, na fraseologia constitucional brasileira. Constitui, porém, o perfil do Estado Federal, como decorrência imediata das diretrizes básicas conformadoras do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos da pessoa que o editou. A lei federal e a nacional, por todo o território brasileiro; as estaduais, internamente a suas fronteiras regionais; e as municipais, no interior dos limites de seus espaços geográficos; assim acontecendo com o Distrito Federal.

Assim, quando se fala em territorialidade da lei tributária estar-se-á pensando na relação direta com as noções de território e base física sobre a qual o ente político exerce soberania fiscal. Mas nem todos os fatos ocorridos no seu território podem ser alcançados por suas leis ante a estrita repartição de competências tributárias constitucionalmente previstas (IWASE, 2013, p. 124).

O que é bem retratado nas palavras de Lucas Galvão de Britto (2011, p. 155), ao dizer que o princípio da territorialidade poderia ser enunciado de duas formas: a positiva que acabaria permitindo ao sujeito competente o exercício de sua condição normativa sob as bases geográficas que a legislação administrativa reconhece como seu território e a negativa na medida em que é restringida a conduta normativa de outros entes nessa mesma fração espacialmente considerada.

A forma negativa deste princípio está diretamente relacionada com o fato de um ente prescrever que a legislação tributária por ele editada tenha vigor e que venha a ser recortada elementos estranhos aos limites de seu território. Dessa forma, o doutrinador Lucas Galvão de Britto (2011, p.156) afirma que essa negativa limita o poder de escolha que dispõe o legislador, para determinar o lugar do tributo, ainda que o conjunto de movimentos espalhe-se por vários municípios, deve-se atribuir-lhe para incidência do tributo, segundo o critério espacial, apenas um lugar que esteja dentro de seu território.

Diante de tudo o que foi exposto, é interessante fazer breves alusões acerca da aplicação da extraterritorialidade no direito tributário com fulcro de deixar o presente trabalho mais completo.

De forma inicial, a extraterritorialidade consiste na incidência de determinado tributo, em área mais abrangente do que aquela que coincide com o território do ente federativo que detém a competência para instituí-lo.

Acontece que, como bem menciona Carla de Lourdes Gonçalves (2019, online) o legislador ordinário não pode discricionariamente, estabelecer o critério espacial fora do seu âmbito de competência política. É necessário seguir critérios a fim de se coibir

a coleta de fatos jurídicos para o âmbito de incidência da norma, assim denomina-se esse critério de “conexão espacial”.

Alberto Xavier (2004, p. 262) assim define o que se denomina conexão espacial:

O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário”, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato).

Pois bem, admitida a existência do elemento de conexão espacial, surge uma indagação: como ele se relaciona com a norma construída conforme as diretrizes da regra-matriz de incidência tributária?

Considerando o dogma da homogeneidade sintática das normas que é formada pela cópula deôntica de um termo descritor e prescritor, ou seja, hipótese e conseqüente da norma, Lucas Galvão de Britto (2011, p. 160) afirma que “existem duas possibilidades: ou o bem é o elemento de conexão, representando uma norma separada, mas que se relaciona com a norma padrão de incidência, ou integra ele o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

Em complemento à Constituição e doutrina brasileira, o legislador derivado, quando redigiu o artigo 102 do CTN,¹⁷ quis afirmar que sem expressa previsão em lei complementar ou em convênio não será possível o fisco de um Município fiscalizar e arrecadar o ISS de contribuinte sujeito à jurisdição de outro Município.

Satisfeitas as considerações feitas acerca do princípio da territorialidade e da extraterritorialidade, é de suma relevância trazer os entendimentos jurisprudenciais acerca do tema.

Assim como já dito acima, antes da Lei Complementar n.116/03 começar a vigor, o artigo 12¹⁸ do Decreto Lei n.406/68, que disciplinava o assunto e o seu texto,

¹⁷ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

¹⁸ 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

possibilitava uma interpretação equivocada que gerava diversas dúvidas que, como explica José Delgado (2014, p. 198), de que o local da sede definiria quem seria o sujeito passivo, ou seja, ocorrido determinado fato/serviço na sede do sujeito passivo, mesmo que ele o tendo prestado em outra localidade, o Município da sede acabaria sendo o competente.

A jurisprudência rapidamente afastou esse tipo de entendimento, vez que se assim não fosse, se estaria conferindo extraterritorialidade à lei municipal e o que deixaria de lado o princípio da territorialidade, conforme mencionado no REsp n.967.571 do STJ¹⁹, que ainda foi julgado com base no DL n.406/68. E por mais que tenha sido negado provimento pelo STF acerca da competência de julgar o tema, o voto do relator foi o vencedor neste particular ao reafirmar o princípio da territorialidade.

É o que também pontua Raquel Iwase (2013, p. 126), na sua dissertação de mestrado, afirmando que, desde a década de 90, o STJ se posiciona prestigiando o princípio da territorialidade da lei em matéria de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, em diversos casos a Corte decidiu que a lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de outro Município.

Posteriormente, com a edição da LC n.116/03, que em relação ao local do estabelecimento dispõe no seu artigo 3º e 4º fez questão de afirmar que havendo uma unidade econômica do prestador se faz caracterizado sua presença em um Município, por conta dessa regra o próprio Supremo Tribunal de Justiça manteve o posicionamento adotado quando vigia o Decreto – lei n. 406/68, ou seja, adotando o princípio da territorialidade.

Portanto, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 proíbe a extraterritorialidade da lei, salvo nos casos expressamente previstos, e impõe o princípio da territorialidade como regra, de modo que a jurisdição dos entes políticos circunscreve-se aos seus limites territoriais, o que equivale a dizer que fora deles suas leis não têm aptidão para

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.

¹⁹ “Cinge-se a controvérsia à fixação da competência para cobrança do ISS, se é do Município onde se localiza a sede da empresa prestadora de serviços, conforme determina o artigo 12 do Decreto-Lei n.406/68, ou do Município onde aqueles são prestados. A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limites territoriais.

produzir efeitos, não têm eficácia jurídica, motivo pelo qual os fatos ocorridos em território alheio não podem ser alcançados pela lei fiscal de determinado político.

3.3 LEI COMPLEMENTAR

Para Maurício Cezar Fortes (2009, p. 93), a LC 116/03 possui duas funções:

A Lei complementar 116/03 realiza sua função em duas etapas: primeiro, no que chamamos de “definição positiva”, enumera todas as atividades econômicas tributáveis em uma lista (que doravante designaremos “lista de serviços”) para, a seguir, efetuar uma “definição negativa”, explicitando as situações, mesmo que encontradas na lista, em que a materialidade do ISS não se verifica.

Assim, a Lei Complementar nº116/2003 traz, em anexo, a lista de serviços tributáveis arrolados em quarenta itens, cada qual com os seus subitens. Dentre esses, estão, por exemplo, o serviço de informática, medicina, assistência veterinária, estética, atividades de engenharia, atividades físicas, arquitetura, construção civil, hospedagem, de estacionamento, de vigilância, bancários, financeiros, serviços de apoio administrativo, jurídico, contábil, etc (PAULSEN, 2021, p. 460).

Nesse sentido, Regina Vitoria Garcia (2013, p. 185), citando a lição de Roque A. Carrazza, diz que a lei complementar exigida pela Constituição Federal, em relação ao ISS, visa apenas a dispor sobre conflitos de competência entre este tributo e os demais delineados na Magna Carta. Relatando que a norma estatuída no art. 156, III seria de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Em outra parte da doutrina, representada por Edvaldo Brito e José Afonso da Silva, defende-se que o comando constitucional inserido no inciso III do art. 156 da Constituição Federal é norma de eficácia limitada (GARCIA, 2013, p.186).

Aires F. Barreto afirma que a problemática se deu por erro do legislador que tentou regradar as características do ISS criando uma lista de serviços em comparação com as organizadas pela comunidade econômica europeia, ou seja, o IVA. O doutrinador alerta que essa comparação é absolutamente desigual e inadequada a um país, como o Brasil, que possui como organização o Estado federativo, composto por três níveis de entes que gozam de autonomia (BARRETO, 2018, p. 176).

Portanto, é inegável a função essencial que a LC116/03 tenta realizar no ordenamento pátrio ao delimitar as características de tributação do ISS. Acontece que essa legislação é arrodada de polêmicas doutrinárias acerca da sua eficácia e conseqüentemente dos seus efeitos quando se refere a limitação para a legislação ordinária municipal.

No entanto, ao tentar trazer as inovações do IVA e adequá-las para o ISS, criando uma lista de serviços, o legislador não pensou no caos que poderia ocorrer no ordenamento pátrio que se divide em três entes federativos.

3.3.1. Taxatividade da lista de serviços

Como mencionado acima, a análise dos serviços a serem tributos pelo ISS estão baseados nos textos da Constituição Federal e o da Lei Complementar n.116/03, que é a norma geral em matéria tributária responsável por tratar do imposto em questão.

Assim, é sabido que a competência ordinária do ISS fora destinada aos Municípios e Distrito Federal, conforme previsão no artigo 156, III da CF/88, e de acordo com Carlos Renato da Cunha (2018, p.61), este artigo dispõe acerca da possibilidade da tributação sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II e definidos em lei complementar de forma lacônica”.

É o que Marcio Cezar Fortes (2009, p. 93) tece ao criticar a função da norma prevista no artigo 156, III da Constituição Federal, e para tal, afirma que arrolar os serviços tributáveis é formar uma classe com todos os serviços passíveis de tributação. As duas maneiras de se formar uma classe, por meio do imperativo lógico, é arrolar todos os elementos desta classe ou indicar as características que os elementos desta classe deverão apresentar. Uma classe conota uma série de fatos jurídicos, sendo esses fatos, relatos de eventos postos em linguagem competente, assim no direito nenhuma classe pode ser construída por meio da indicação de alguns elementos, visto que não se pode prever os eventos que ocorrerão no futuro.

Dessa forma, visualiza-se que a CF/88 não diz, de forma expressa, quais seriam os “serviços de qualquer natureza”, qual a atuação humana relacionada a serviços que poderia ser tributada, qual seria o verbo do critério material e, por fim, o que significaria

a “definição em lei complementar”. A questão é tão polêmica que gera discussões doutrinárias mesmo após os entendimentos do STF e o STJ sobre o tema.

Antes de comentar sobre o posicionamento doutrinário, é necessário trazer os entendimentos jurisprudenciais acerca do tema. Assim a jurisprudência do STF²⁰

²⁰ RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça de Alagoas e do Superior Tribunal de Justiça relativos à exigência do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira. Processo selecionado, em caráter substitutivo, para dirimir a controvérsia constitucional definida no Tema 296 da repercussão geral. 2. O recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é inadmissível, porquanto as alegadas violações da Constituição Federal não se referem ao decidido neste acórdão, mas sim no julgamento efetuado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas. 3. O argumento de suposta afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, ou seja, a pretensão de reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais ao contraditório e à ampla defesa por não ter sido realizada prova pericial requerida não tem pertinência jurídica no caso. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Alagoas decidiu que os documentos juntados foram suficientes para a valoração adequado dos fatos arguidos, bastante, portanto, para a formação do convencimento judicial. Entendimento contrário ao certificado no acórdão do Tribunal de Justiça local demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF que afirma o não cabimento de recurso extraordinário quando necessária nova valoração das provas. 4. O acórdão recorrido excluiu parte da autuação fiscal por dizer respeito à atividades já tributadas pelo IOF. Fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, não tendo havido exame do tratamento constitucional deste imposto da União. Ausente o prequestionamento do art. 153, III, da Constituição Federal, o recurso não pode ser conhecido quanto ao ponto. 5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. 9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”

consolidou entendimento, após incidentes repetitivos tomando o assunto como tema de repercussão geral, de que a lista de serviços sujeitos à tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza é taxativa, contudo, é cabível a sua incidência a serviços congêneres para aqueles elencados em lei, ou seja, possuem uma interpretação extensiva, mas limita a palavra congêneres.

De maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados, admitindo-se, todavia, uma “leitura extensiva de cada item”, a fim de enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Nesse contexto, adverte José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 60): “os Municípios muitas vezes, fazem tábula rasa da jurisprudência quanto a taxatividade, inserindo um item adicional, “intitulado fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores”.

A taxatividade, portanto, refere-se à característica de a lista só comportar a inclusão na classe de serviços tributáveis fatos que se subsumam diretamente a um de seus termos.

Mas, mesmo admitindo tal tarefa possível de ser feita por meio de linguagem, esta característica só seria possível se a lista não tivesse, na descrição que faz de serviço tributável, adotado as expressões tais como “e congêneres” e, por isso que o STF imputa a possibilidade de interpretação extensiva, porém limitada.

A lista acaba descrevendo tipos, ou seja, uma totalidade graduável e aberta, podendo ser relativa e maior ou menor grau, a um conjunto de fatos. Contudo os tipos descritos na lista não permitem uma definição exata, sendo, apenas, descritíveis (FORTES, 2009, p. 95).

O Judiciário leva na literalidade a taxatividade da lei e, para tanto, em alguns casos específicos, impõe limites a interpretação extensiva de um serviço disposto na lei, com o fulcro de extrair outro serviço congêneres. É exatamente o que aconteceu com o RE 651.703 ED, em março de 2019, quando o STF esclareceu que as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviços sujeitas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas que isso não se aplica ao seguro-saúde, hipótese que não foi abrangida pelo Tema 581 de Repercussão Geral (PAULSEN, 2021, p. 461).

Interessante trazer à baila que esse entendimento de taxatividade da lista, pelo judiciário é desde a vigência do DL 406/68, como exemplo, pode-se citar o REsp 1111234/PR²¹ julgado pelo Supremo Tribunal de Justiça concedendo a lista o caráter taxativo.

Nessa senda, finalizando a análise jurisprudencial acerca da taxatividade da lista de serviços, passará o presente trabalho a demonstrar a visão da doutrina brasileira.

Em relação ao que seria a “definição em lei complementar”, disposta no artigo 156, III da CF/88, afirma Regina Helena Costa *apud* Carlos Renato Cunha (2018, p. 71) com simplificação ventilar as seguintes possibilidades:

- a) a interpretação isolada do art. 156, III, CF/88, com a ênfase em sua parte final, permitindo ao legislador nacional a mais ampla regulação do tema;
- b) a interpretação isolada do art. 156, III, da CF/88, com a ênfase em sua parte inicial, permitindo ao legislador nacional a regulação do tema, desde que observado um conceito constitucional mínimo de “serviço”, como aquele previsto no direito privado ou outro;
- c) a interpretação isolada do art. 156, III, da CF/88, com a ênfase em sua parte final, mas de forma mais restrita, permitindo ao legislador nacional somente a conceituação de “serviço”, desvinculando-o, inclusive, de conceitos de direito privado, mas sem possibilidade de indicação de lista *numerus clausus*;
- d) a interpretação conjunta do art. 156, III e do art. 146, III, “a”, da CF/88, como redundância, numa visão dicotômica sobre normas gerais, em que a definição somente poderia se dar para fins de dirimir conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- e) a interpretação conjunta do art. 156, III e do art. 146, III, “a”, da CF/88, como redundância, numa visão tricotômica sobre normas gerais, que se igualaria à opção “a” ou à opção “b”;
- f) a interpretação isolada do art. 156, III, da CF/88, mas entendida “lei complementar” como a expedida pelo ente competente para instituição do tributo, e não como referência a uma norma nacional.

Assim, Carlos Renato da Cunha (2018, p. 71), comenta que o legislador nacional adotou, claramente, a opção “a” ou o seu equivalente “e”, cujos resultados são os mesmos. O que para o doutrinador explicaria a opção de uma lista de serviços que tanto gerou e continua gerando debates, ainda complementa o seu pensamento, relatando que o Judiciário se inclinou pela opção “b”, que busca um conceito de

²¹ TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - REsp: 1111234 PR 2009/0015818-9, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 23/09/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: --> DJe 08/10/2009)

serviço ligado ao Direito Civil, restringindo os serviços, mas, no entanto, admitindo uma interpretação ampla. Finaliza ressaltando que parte da doutrina ter se inclinado, tradicionalmente, pela opção “d”, vendo a lista como meramente exemplificativa, salvo se estivesse dirimindo conflitos de competência entre os entes federativos.

Aires F. Barreto (2018, p. 189) diz que a corrente que sustenta a taxatividade da lista de serviços contida em lei complementar se esvazia a cada dia. Isso porque, na visão do doutrinador, a lista tem validade e eficácia somente para inibir a tributação municipal no caso de serviços de transporte e comunicação transmunicipal ou nos serviços confundíveis com operações financeiras ou ainda os que se assemelhem as atividades de industrialização.

A crítica que Aires F. Barreto (2018, p. 190-191) faz em relação à taxatividade da lista de serviços, é que, devido a essa interpretação, os Municípios só podem tributar os serviços que estão na lista veiculada por lei complementar, acaba-se inibindo a competência municipal em matéria de ISS.

Argumenta ,ainda, afirmando ser essa exegese contrária à Constituição em suas mais fundamentais exigências, cabendo aqui assinalar os pontos mais importantes: a) supor superioridade formal da União em face do Município; b) supor hierarquia entre lei complementar e ordinária; c) entender que o Município não é autônomo, nem que o art. 30, da CF/88 encerra um magno princípio constitucional; d) entender que as competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, podem ser ampliadas, reduzidas e até mesmo anuladas pela lei complementar e f) Admitir que o congresso pode suprimir (por omissão) a competência dos Municípios para criar o ISS.

Por outro lado, como já dito anteriormente prevaleceu na jurisprudência e em uma parte da doutrina como: Rubens Gomes de Souza, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros, que a lista de serviços é realmente taxativa e assim deve ser para evitar a insegurança jurídica (Baleeiro e Derzi, 2018, p.754).

A inadequada interpretação da Lei Complementar nº 116/2003, sem a aplicação da ponderação esmiuçada pelo entendimento do STF, gera considerável insegurança jurídica aos sujeitos passivos da obrigação jurídica que acabam sendo sobrecarregados pelo excesso da carga tributária cobrado no país. Para tal, Paulo de Barros Carvalho criou um método que busca através da semiótica e da linguagem

identificar a incidência da norma jurídica tributária, dando atenção aos critérios material, temporal e espacial. Dando ênfase ao último critério que se subdivide em pontual, regional e universal (ANDRADE; HELUY, 2020, p. 2).

A insegurança jurídica, é uma das preocupações para Kiyoshi Harada (2020, online) que analisando a interpretação extensiva para os serviços “congêneres” dada pelo julgamento do RE784439 pelo STF, citado acima, afirma ser “comum ver nas legislações municipais a transposição pura e simples da lista anexa à lei de regência nacional do ISS, inclusive reproduzindo a expressão “congêneres”, sem definir quais seriam esses serviços congêneres.”

O que acabaria ferindo o princípio da legalidade e sem esquecer que a lista de serviços integra a definição do fato gerador do ISS, ou seja, inteiramente submetida ao princípio da estrita reserva legal. Finaliza criticando a interpretação extensiva e chamando atenção de uma possível alteração da tese consolidada há décadas no Ordenamento Jurídico brasileiro traria insegurança jurídica na área desse imposto municipal (Harada, 2020, online).

Dessa forma, revela-se o pensamento do doutrinador Aires F. Barreto muito radical quando versa acerca da legislação complementar limitar o princípio da autonomia municipal.

Contudo, revela-se coerente a ideia de que a legislação complementar e a sua lista de serviços, salvo para os casos de evitar confusões de competência, a exemplo do ISS (competência municipal) X ICMS (competência estadual) e ISS X IPI (competência federal) e as questões de guerra fiscal entre os Municípios (questões sobre alíquotas e incentivos fiscais), é lacunosa, vez que é impossível adivinhar o futuro e os serviços que podem vir a surgir, especialmente, numa era em que cada vez mais ocorre a prestação de serviços em um ambiente virtual.

Por isso, em último caso, se não houver alternativas melhores para a tributação do ISS, o entendimento de que a lista é taxativa poderia ser mais flexibilizado.

3.3.2. Uma breve análise da lei complementar 157/2016

Ao final de 2016, fora publicada a Lei Complementar 157/2016, que introduziu alterações na Lei Complementar 116/2003, que trata do ISS. Dentre as alterações, de itens que foram inseridos ou alterados perfaz um total de 14 itens da lista de serviços.

Assim, com o objetivo de um estudo completo acerca do tema Lei Complementar e a lista de serviços do ISS, não poderia este trabalho não mencionar a LC 157/16 e brevemente pontuar sobre a LC 175/2020.

No que concerne ao assunto, Nathália dos Santos Luzes (2018, p. 33) relata que a Lei Complementar nº116/2003 é responsável por fornecer a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, em observância aos preceitos constitucionais e, por meio da referida lei, o legislador incrementou a lista de serviços.

Para tanto, de acordo com Paulo Ayres Barreto (2018, p. 238), a função da lista de serviços, criada pela legislação complementar, é delimitar o campo de incidência do tributo, ISS, em conformidade com o art. 156, III, da CF/88. Sem esquecer que a lista, por si só, não cria imposição tributária sendo necessário que o Município resolva tributar os serviços ali presentes.

Sob essa perspectiva, entra em vigor a Lei Complementar nº 157/2016 que sob a ótica de Alberto Macedo (2017, online) basicamente possui três finalidades: 1) trazer dispositivos antiguerra fiscal; 2) uma nova forma de repasse da cota-parte do ICMS relativo às mercadorias saídas dos centros de distribuição de grandes magazines e empresas de venda de eletroeletrônicos; e 3) aprimoramento e atualização da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Acerca da mudança provocada por esta lei, um dos pontos mais importante foi a alteração do local de recolhimento do imposto sobre serviço de qualquer natureza sobre diversos serviços disciplinados na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 e passou a privilegiar, em relação à determinadas atividades, o Município onde estivesse localizado o domicílio do tomador de serviços (TAVARES, 2019, p. 3).

Tudo isso, porque como já debatido nos tópicos anteriores a Constituição Federal não estabelece claramente e de forma expressa, acerca do critério espacial do imposto

sobre serviços de qualquer natureza, ou seja, há uma dificuldade em reconhecer qual o Município deverá ser o sujeito ativo da obrigação tributária e, conseqüentemente, se competente para recolher o imposto.

A Lei Complementar nº 157/2016 tentou suprir esse déficit e alterou parcialmente os locais de incidência do tributo nos subitens 4.22, 4.23 sobre serviços médicos, o subitem 5.09 sobre assistência veterinária, o 10.04 sobre *leasing*, franquia e faturização, 15.01 e 15.09 sobre administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datas e congêneres e *leasing* de quaisquer bem. Ademais, elucida Eduardo Tavares (2019, p. 11) era necessário que o texto da nova lei complementar trouxesse uma linguagem precisa e objetiva, capaz de retirar toda e qualquer dúvida.

Importa ressaltar que as inovações introduzidas pela LC 157/2016, no que se refere à fixação de alíquota mínima em 2%, estão relacionadas à guerra fiscal e a novidade em síntese é que além de trazer nulidade as leis municipais que descumpram esse limite mínimo para os casos de serviços prestados a tomadores localizados em outros municípios, altera-se a sujeição ativa e cria-se responsabilidade tributária em desfavor a pessoas jurídicas a quem os serviços são prestados (BARREIRINHAS; CAMARGO, 2017, online).

Para alguns autores como Betina Grupenmacher (2017, online) afirma que essa limitação do art. 8º-A é tão excessiva e inconstitucional por agredir o exercício pleno da competência tributária municipal. Desta forma, ainda compara o artigo 8º-A²² com

²² Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

o disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal²³, afirmando que o art. 14 não veda categoricamente as renúncias fiscais, apenas impõe que haja demonstração de que as renúncias tributárias foram consideradas na estimativa da receita da lei orçamentária e que não afetam as metas dos resultados, devendo ainda estar acompanhadas de medidas de compensação.

Complementa relatando que em algumas passagens o dispositivo veda de forma absoluta a concessão de incentivos e benefícios fiscais em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, fomentando essa vedação com a figura da improbidade administrativa nas ações da administração fazendária tendentes a conceder, aplicar ou manter o benefício financeiro ou tributário, acarretando, inclusive, a perda da função pública e suspensão de direitos políticos pelo prazo de cinco a oito anos cumulado com multa de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário (GRUPENMACHER, 2017, online).

Acontece que essa limitação não é novidade no Ordenamento Jurídico brasileiro, como já supracitada no capítulo 2, mais especificamente no tópico que trata do critério quantitativo, o Ato das Disposições Constitucionais transitórias no seu artigo 88 já previa a alíquota mínima de 2%, enquanto não fosse estipulada, em lei complementar, a alíquota mínima do ISS.

Nessa senda, Alberto Macedo (2017, online) diz que tais comandos não ferem o princípio da autonomia dos Municípios, visto que a autonomia de cada ente não é absoluta, mas sim moldada pela CF/88, até porque “se não fosse assim, não seria autonomia, mas sim soberania, e então não estaríamos mais falando de uma Federação”. Termina falando que o texto constitucional é claro ao prever que, em relação ao ISS, cabe à lei complementar não só para regular as alíquotas (art. 156, §3º, I), mas a forma de e as condições como isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, §3º, III).

No entanto, essa nova redação trazida pela Lei Complementar nº 157/2016, levou a questionamentos sobre a sua constitucionalidade que culminaram na ADI n.

²³Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições.

5.835/DF²⁴, que resultou no deferimento da medida cautelar dada em decisão monocrática pelo relator, o Ministro Alexandre de Moraes, em março de 2018 suspendendo alguns dispositivos inseridos pela LC e até a presente data não teve o julgamento da ADI.

Finalizando esse tópico, interessante falar mesmo que brevemente acerca da LC n. 175/2020 (BRASIL, 2020) que inovou em alguns pontos e reafirmou pontos trazidos na LC n.157/2016, veja-se: trouxe nova obrigação acessória, determinou que o pagamento do ISS deverá ser feito até o dia 15 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, a obrigação acessória terá de ser desenvolvida pelo contribuinte, conforme os leiaute e padrões que serão definidos pelo CGOA (Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISS), esse CGOA ainda será criado e composto por 10 membros representando todas as regiões. O leiaute não pode ser modificado por pelo menos 3 anos, entre outras mudanças.

Porém, com a liminar proferida, por meio da ADI 5835, a LC 175/2020, perde meio que a eficácia, assim pontua Richard Edward Dotoli (2020, online), *in verbis*:

A Lei Complementar 175 é, no mínimo, inoportuna, pelo seguinte: (1) ela regula o cumprimento de obrigações acessórias de uma forma de cobrança de ISS que o STF já suspendeu a execução (ADI 5835) - regulamenta uma lei que não será aplicada; (2) atropela as discussões sobre a reforma tributária, já em andamento no Poder Executivo e no Poder Legislativo; (3) transfere para os contribuintes os custos para o desenvolvimento de um sistema de controle eletrônico, quando essa iniciativa deveria partir do poder público; e (4) transfere para os contribuintes toda a incapacidade de articulação política entre os entes da federação de discutir uma repartição de recursos.

A lista de serviços é tão polêmica que ver o legislador tenta com a vigência da LC 157/16 acrescentar alguns novos serviços surgidos devido as mudanças que acabam acontecendo na sociedade, como já muito bem mencionado acima o direito é uma linguagem que acaba transformando fatos sociais em fatos jurídicos. Todavia, essa nova lista em si não é suficiente para preencher as lacunas dos novos serviços já

²⁴ Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro - CONSIF e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização - CNSeg, em face 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 para determinar que o ISS será devido no Município do tomador, em relação aos serviços (i) de planos de medicina de grupo ou individual; (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; (iii) de administração de consórcios; (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres; (v) de arrendamento mercantil [...] bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

existentes e o que estão possíveis de surgir, que acabam ficando à margem da tributação por falta de previsão legal.

Destacando que essa lista de serviços gerou mais efeitos negativos do que positivos, pois a existência da lista acaba gerando insegurança jurídica, tendo em vista que hoje, quando surge um serviço novo, ou antigo, com uma outra denominação, ou novas nuances, não se pode afirmar se ele será ou não tributado, cabendo essa missão aos tribunais. Para melhor exemplificar, poucas foram as alterações trazidas pela LC 157/16 sobre os serviços digitais prestados no ambiente virtual.

4 ECONOMIA DIGITAL E TRIBUTAÇÃO DO ISS

Com o advento da internet nos meados da década de 1990, a economia mundial sofreu uma reviravolta devido à digitalização das atividades econômicas, as quais resultaram em mudanças que afetaram o cotidiano das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas.

Sobre a tecnologia e as suas inovações mencionam Renato Faria, Ricardo da Silveira e Alexandre Monteiro (2018, p. 11) que:

o rápido desenvolvimento da tecnologia da informação e da comunicação testemunhou o nascimento do *cloud computing*, das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual pela internet, da impressão 3D, da nanotecnologia, da internet das coisas, da criação e utilização das moedas virtuais e do processo de migração numa economia baseada em serviços e “funcionalidades”.

Essa digitalização e as novas tecnologias que a acompanham obrigaram as empresas tradicionais a se reinventarem, com objetivo de sempre estarem adequadas as novas tendências do mercado e, conseqüentemente, dos consumidores (CANEN, 2018, p. 9).

A mudança se demonstra tão significativa e impactante, que os negócios surgidos na era da economia digital fazem com que a presença humana e a presença física no local onde a atividade é desenvolvida sejam cada vez menos relevantes. A exemplo da economia compartilhada, cujo processo produtivo passa a ser mais integrado e os intangíveis representam o grande componente de valor das empresas (FARIA, SILVEIRA; MONTEIRO, 2018, p.11).

Dessa forma, pontua Rodolfo Araújo (2020, p. 12) que a realização de operações comerciais no ambiente virtual é inevitável e cresce de forma exponencial e o “que antes era visto como uma possível opção de contrato entre empresas/fornecedores e clientes/consumidores, atualmente é tido, por inúmeras empresas, como o único ambiente de atuação”.

Dimensionando em quantidade de usuários de internet no Brasil, até março de 2021 equivale a 160.010.081 internautas de uma população total de 213.993.437 (INTERNET, WORLD STATS, 2021).

Ademais, quando se fala em economia digital, têm-se que entender o que é economia como atividade, visto que essa mesma designação também se aplica a ciência

jurídica. Dessa forma, explica Elidie Bifano e Bruno Fajersztajn (2018, p. 134-135) que os homens satisfazem suas necessidades com bens, que se desdobram em bens propriamente ditos e serviços e concluem afirmando que economia brasileira corresponde ao conjunto de atividades desenvolvidas para atender às necessidades do povo brasileiro, sem esquecer, que essa atividade econômica tem valor constitucional, conforme verifica-se no título VII, da Constituição Federal de 1988, entre os artigos 170 e nos seguintes.

Isto posto, o avanço da tecnologia possibilitou o surgimento de: uma nova estrutura social denominada, a sociedade em rede, de uma nova economia: a economia informacional/global e de uma nova cultura: a cultura da virtualidade real. Nasceu, assim, a economia digital na qual os bens econômicos escassos são a informação e a tecnologia que a cerca. Passando a ser a prioridade de todos os países desenvolvidos, mas também foco de investimento e de proteção (BIFANO; FAJERSZTAJN, 2018, p. 136).

De acordo, com Maurício Barros (2018, p. 358) a chamada economia digital refere-se à parcela da economia baseada em tecnologia digital. Para ele, as operações relacionadas a essa nova “economia” cresceram exponencialmente em um curto período e, atualmente, equivalem a boa parte da produção mundial de riqueza e tendem a facilitar, baratear e potencializar o acesso a bens e serviços.

Sob essa lógica a OCDE (BIFANO; FAJERSZTAJN, 2018, p. 136) identifica pilares fundamentais das estratégias nacionais da economia digital que devem ser preservados para que se possibilite saber a exata abrangência desta atividade, quais sejam:

1. Expandir as infraestruturas de telecomunicação e manter o caráter aberto da internet.
2. Promover o setor de tecnologia da informação e da comunicação e, em particular, a sua internacionalização.
3. Incrementar os serviços de administração eletrônica, facilitando o acesso aos dados e à informação do setor público (dados públicos abertos).
4. Reforçar a confiança na identidade digital, privacidade e segurança.
5. Favorecer a adoção da tecnologia da informação e comunicação por empresas, em particular por pequenas e médias empresas em setores-chave como saúde, transporte e educação.
6. Fomentar a inclusão digital, em especial entre a terceira idade e os grupos sociais desfavorecidos.
7. Promover competências e habilidades relacionadas com as tecnologias de informação e comunicação, básicas ou especializadas.

8. Responder aos efeitos de caráter mundial, como a governança de internet, as mudanças climáticas e a cooperação para o desenvolvimento.

Além disso, completando as definições da economia digital de acordo com Alirio Aguilar (2020, online) geralmente tende a estar intimamente ligada a três componentes: 1) setor digital, 2) setor da economia digital e 3) setor da economia digitalizada. Sendo o primeiro componente formado por tecnologias da informação e telecomunicações que abrange as inovações fundamentais em dispositivos-chaves, a exemplo de semicondutores e processadores, a criação e aprimoramento de tecnologias centrais (computadores, dispositivos de telecomunicações) e a expansão de infraestruturas habilitadoras, como internet e redes de telecomunicações).

Por outro lado, o setor da economia digital inclui plataformas digitais, aplicativos móveis e serviços de pagamento e o último componente é a economia digitalizada, formada por segmentos em que os bens e serviços estão sendo cada vez mais utilizados nos modelos de negócios digitais, para tanto o autor cita como exemplo *e-commerce* e nas novas organizações empresariais como os *startups* (AGUILAR, 2020, online).

Todas essas inovações trazidas pela economia digital, naturalmente serão um desafio para as ciências jurídicas, vez que estruturas empresariais e conceitos conhecidos pela comunidade jurídica não são considerados suficientes e úteis para a nova revolução tecnológica (CANEN, 2018, p. 9).

É o que completa Kate Surini na sua dissertação de pós-graduação (2019, p. 18), ao falar do capitalismo e da globalização, afirmando que a globalização é fruto do capitalismo que desde o seu surgimento busca se inovar. Assim, o processo de globalização obrigou a sociedade a refletir sobre a função, a estrutura e o custo do Estado, cita a autora o exemplo da transnacionalização dos mercados de insumo, produção, capitais, finanças e consumo que acarretaram mudanças significativas, dando destaque: para a noção de tempo e espaço, a tecnologia e conhecimento como fator de produção, a forma de apropriação e recursos, a redução das fronteiras burocráticas e jurídicas.

Conforme adverte José Benedito Lázaro da Silva (2017, p. 159):

o rompimento de tantas barreiras do conhecimento fascina e desafia, encanta e amedronta, conforta e perturba. Ele traz, por consequência, inúmeros e complexos desafios para as sociedades e para os mecanismos jurídicos de que elas se valem como forma de manter a coesão e paz social.

Percebe-se que as novas tecnologias representam para o Estado o desafio de decidir se deve interferir ou não em determinada atividade econômica. Contudo, é inegável que os avanços tecnológicos representam um grande desafio para às administrações públicas, devido a sua rapidez (SURINI, 2019, p. 24).

Nesse diapasão, Maurício Barros (2018, p. 359) ressalta que essas novas operações desencadeiam uma série de discussões no tocante à tributação, sobretudo diante da impossibilidade dos poderes legislativos e judiciário acompanharem adequadamente a revolução tecnológica.

Como consequência, essa economia digital atingiu o direito tributário, vez que a tributação das novas tecnologias gera grandes discussões. Acerca do tema adverte Jonas Melo (2021, p. 2) que a dinamicidade das evoluções possibilitou a criação de dois polos de um lado o aumento do poderio econômico das empresas de tecnologia em detrimento da arrecadação de tributos e do outro a base tributável dos países que vem sendo corroída.

Na lição de Sergio Papini de M. Uchôa Filho e Iris Cintra (2018, p. 463), “as controvérsias no ambiente internacional são inúmeras e estão relacionadas principalmente, ao reconhecimento e origem da receita, nexos e alocação de recursos de diferentes atividades, bem como a legitimidade dos entes para a tributação”.

É o que também relata Renato Faria, Ricardo da Silveira e Alexandre Monteiro (2018, p. 11) sobre o surgimento das novas tecnologias, que acabou gerando para os sistemas tributários atuais um desafio, visto que esses foram moldados a partir da economia tradicional, tendo como parâmetros a localização física dos contribuintes, citado pelos autores como a residência, a origem dos rendimentos (fonte) e a ultrapassada distinção entre o que seria mercadorias e serviços.

Os debates sobre a tributação da economia digital são tão grandes que como já mencionado acima a, OCDE, vem discutindo medidas para enfrentar os desafios de tributar essa nova realidade há pelo menos duas décadas.

Correlacionando o tema com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, vislumbra-se um estudo mais sensível, assim afirma Jonas Melo (2021, p. 3) vez que tradicionalmente as operações econômicas sempre envolveram processos em que as mercadorias e serviços eram bem determinados, o que era facilmente perceptível para fins de incidência tributária, a exemplo quando uma mercadoria entrava ou saía de um

estabelecimento, bem como, quando um serviço (obrigação de fazer) era efetivamente prestado, só que tudo isso acabou sendo superado pelas novas formas de consumo trazidas pela economia digital.

Nesse ínterim, o cenário se torna mais desafiador, quando se menciona os tributos vinculados aos serviços digitais que na visão de Rogério Pereira da Silva (sem data, online) “possui uma série de dúvidas sobre as práticas de impostos, visto que no Brasil não existe qualquer medida tributária direcionada aos serviços digitais em específico.”

Trazendo essa realidade para o ordenamento pátrio, como menciona Tathiane Piscitelli (2019, p.3), o Brasil é diferente dos outros países já que não possui um único imposto para a tributação indireta de bens e serviços, a realidade é que o ordenamento subdivide em três competências em face de três entes da federação: IPI (União), ICMS (Estado) e ISS (Município e Distrito Federal).

O que também relata Rogério Pereira da Silva (sem data, online), ao dizer que no território brasileiro, a maior parte dos obstáculos da tributação dos negócios derivados da economia digital, está relacionado com os tributos de consumo, devido a existência de diferentes modalidades.

Mas dentre os debates mais significativos, no Brasil, dar-se-á no nível estadual e municipal com ambas as esferas atualizando suas legislações a fim de englobar a nova economia digital, o que negativamente leva a guerra fiscal na tributação desse novo modelo (CANEN, 2018, p. 88).

Diante de tudo o que foi exposto, percebe-se que a economia digital surgida através das novas tecnologias, principalmente da internet, revolucionou a sociedade e as ciências jurídicas de modo que se faz necessário pensar sobre métodos e soluções ao novo paradigma.

Em relação a tributação, a economia digital é tão marcante que muitas vezes leva a guerra fiscal entre os entes federativos ou a ausência da tributação possível para tais casos, vez que a digitalização da economia gerou dúvidas acerca do que seria bens e serviços e qual o limite de competência de cada ente. Em suma, um grande desafio quando se trata da tributação do ISSQN, além de gerar impactos significativos no sistema tributário brasileiro.

4.1 DESAFIOS

É sabido, diante das exposições trazidas acima, que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza traz acerca de sua incidência duas polêmicas de maior relevância, quais sejam: o local de incidência do critério espacial e a taxatividade da LC 116/03. O que exatamente refletem, o desafio do ordenamento pátrio, para tributar os serviços prestados em ambiente virtual, assim, indaga-se onde se daria o estabelecimento do prestador? E sendo a lista de serviços taxativa, como tributar os serviços digitais?

Assim, o conceito de estabelecimento prestador para serviços prestados de forma direta e física já é bastante complicado, então quando se pensa nas atividades econômicas, profissionais ou empresariais ocorridas no âmbito da internet, de forma virtual ou eletrônica, apresenta-se como uma tarefa muito mais complexa.

Dessa forma, impulsionadas pelos avanços das tecnologias da informação e da comunicação, as empresas expandiram ou mesmo transferiram suas atividades, antes desenvolvidas em estabelecimento físicos, para estabelecimentos virtuais, denominados sites ou plataformas digitais (GARCIA, 2013, p. 239).

Diante do novo cenário, o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, determinando que o recolhimento do ISSQN se dê na cidade em que se está baseado o núcleo do serviço, ou seja, no local da atividade fim da empresa, se torna inócuo, visto que, o mundo da globalização é cercado de surpresas e fomenta a guerra fiscal entre os Municípios, pois já não bastasse o sistema burocrático e complexo do cenário tributário brasileiro, a ampliação do espaço a ser tributado o imposto sobre serviços de qualquer natureza cria uma insegurança jurídica e uma verdadeira competição (LUZES, 2018, p. 52).

Da mesma forma, quando se trata da solução trazida pela doutrina ao utilizar o princípio constitucional da territorialidade objetivando impedir a invasão de um Município incompetente para recolher o imposto sobre serviços de qualquer natureza quando não possui conexão espacial (ROSENBLATT; DO VALLE, 2016, p. 2).

E, por fim, a própria legislação quando no art. 3º da LC 116/03, dispõe que o tributo será devido no estabelecimento do prestador, acaba não considerando as inovações trazidas pela economia digital, que acabou possibilitando a prestação de serviços de uma maneira totalmente remota.

O que nas palavras de Jonas Melo (2021, p.10) as:

utilidades transacionadas, apesar de servirem ao tomador de serviços em sua localidade, não pressupõem a existência de um estabelecimento físico do prestador de serviços, de modo que este, inclusive, pode nem estar situado no território nacional, permitindo-se, assim, que as empresas estabeleçam suas sedes em paraísos fiscais, por exemplo, e assim obtenham relevantes vantagens competitivas no mercado, além de escapar à incidência de tributos.

Paulo Rosenblatt e Rafaella do Valle (2016, p. 7) afirmam também que diante das mudanças trazidas pela tecnologia, torna-se complicado, estabelecer qual o local da prestação do serviço, já que estabelecimento do prestador de serviços não é físico e pode abranger diversos Municípios, ou seja, se apresenta como uma prestação fracionada.

Outrossim, se refere ao desafio da subsunção dos serviços digitais na lista de serviços prevista na LC 116/03, conforme menciona o art. 156, III da CF/88. Assim, menciona-se como exemplos de serviços digitais citados por Fernanda Ramos Pazello (2018, p.412) o *cloud computing* (computação da nuvem) que se refere à utilização da memória e da capacidade de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhado e interligados por meio da internet que são oferecidos para as empresas, outro exemplo é os serviços *over the top* (serviços OTT) que segundo a autora são as atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, mensagens e voz por meio de plataformas, além desses, há os novos serviços de pagamento, em que empresas se colocam como intermediárias do pagamento e apresentam vantagens como proteção à fraude e os serviços de cessão e licença de *software*, dentre outras que já existem ou que ainda surgiram.

A Lei Complementar 157/2016 foi a responsável por inserir na LC 116/2003 algumas operações tipicamente decorrentes da economia digital: a exemplo da computação em nuvem no nível da infraestrutura (IaaS) e plataforma (PaaS), fornecimento de conteúdo de áudio e vídeo via streaming e publicidade digital (PISCITELLI, 2019, p.5).

Acontece que como já mencionado no capítulo 3 do presente trabalho a lista é taxativa e de acordo com o entendimento do STF não pode haver uma interpretação extensiva, somente para os serviços considerados congêneres, o que não fica claro se todos os demais serviços digitais são congêneres aos já inseridos na LC 116/2003.

Nesse íterim, afirmam Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Afonso e Luciano Felício Fuck (2019, p.7), que:

A adequação da legislação tributária brasileira à nova economia digital passaria pela implementação de importantes alterações legislativas. E isso significa lidar com, pelo menos, três obstáculos ou questões fundamentais: (1) rigidez constitucional; (2) conflitos federativos; e (3) autonomia financeira dos entes subnacionais.

Diante de tudo o que foi exposto, fica claro que não existe somente um desafio para a tributação de serviços digitais pelo ISS.

O que significa dizer que o desafio pressupõe alterações significativas no texto constitucional, já que para o ISS esse texto impõe a incidência mediante a criação de uma lei complementar, ou seja, a LC. n. 116/03 que é incapaz de se adequar aos novos serviços provenientes da economia digital, além de conflitos federativos, cujo a exposição se dará no tópico 4.3.1 deste trabalho e “mau-estar” que pode vir a atingir os Municípios, por afetar sua autonomia federativa de ser competente pelo ISS.

Acerca dessa mudança no texto constitucional, será objeto de estudo no tópico 4.4, ao falar da reforma tributária.

4.2 INTERMEDIÇÃO DE SERVIÇOS

O principal meio de prestação de serviços no ambiente virtual se dá com as plataformas digitais, que se caracterizam pela intermediação dos serviços.

Para tanto Ana Cláudia Akie Utumi (2020, online), aduz que existem diferentes tipos de intermediação digital, pela seguinte maneira: primeiro a intermediação digital de bens tangíveis, que são mercados de todos os tipos de produtos, inclusive alimentos, roupas, etc. O segundo na visão da autora seria a intermediação digital de serviços físicos, na qual os meios digitais servem para conectar prestadores de serviços com clientes, a exemplo de plataformas que intermediam aluguel de casas e serviços de transportes. Por fim o terceiro tipo seria o de fornecedor/intermediário digital de bens intangíveis, que incluem streaming, aplicativos, *software*, arquivos, etc.

Sob essa lógica, continua a autora Ana Cláudia Akie Utumi (2020, online) relatando que no primeiro e no segundo tipos de intermediação é difícil identificar a localização do serviço intermediário, mas, como o seu serviço prestado são aqueles considerados como fornecimento “tradicional”, esses itens estão sujeitos à tributação, bem como a seus fornecedores. No entanto, o terceiro tipo, se torna difícil identificar a localização

desse provedor de serviços digitais ou intermediário que pode estar operando em qualquer lugar do mundo.

Assim, a palavra intermediação é refletida no conceito de agenciamento, prevista no artigo 710 do Código Civil:

Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

No que concerne à LC.116/03, alguns serviços de intermediação estão dispostos no item 10 até o 10.5 anexa a lista de serviços. Sendo assim é possível a incidência do ISS sobre serviços de intermediação de contrato prestado por empresa detentora de plataforma online associada ao serviço de: hospedagem, delivery de comida, uber entre outras, desde que a legislação municipal assim estabeleça (ANDRADE, 2018, p. 749).

O *software* inserido no subitem 1.05 da lista anexa da LC 116/2003, é outro exemplo, no que concerne ao licenciamento e a cessão, tributados pelo ISS e que é utilizado para prestar serviços em plataformas digitais, como: a Netflix, a Amazon prime, a Disney, etc. Acontece que, estas plataformas oferecem serviço repetível e com acesso remoto, desde que o cliente esteja conectado na internet (PEDRA; BRITTO, 2021, online).

Assim, é possível reconhecer que o serviço pode ser prestado em locais distintos, a depender de onde o usuário estiver, contudo, a LC 116/03 caminha na visão dos autores João Marcos de Carvalho Pedra e Fernando Carrusca Britto (2021, online) em direção contrária, impossibilitando a instituição do ISS pelos municípios onde a relação jurídica entre o consumidor e a empresa de softwares efetivamente se concretiza, estabelecendo que o local de prestação de serviço é o do estabelecimento prestador, ou seja, a sede destas empresas.

Outros exemplos são os motoristas de carros que se utilizam de plataformas digitais como o Uber, onde fica claro a sujeição ao ISS pela prestação de serviço de transporte intramunicipal e com fundamento no subitem 16.02: “outros serviços de transporte de natureza intramunicipal”. A situação para a atividade de transporte realizada pelos motoristas, via plataforma digital (Uber e outras) é de clara incidência do ISS de parte a parte, ou seja, tanto para a plataforma quanto o motorista que presta o serviço de

transporte. Por outro lado, as plataformas que anunciam imóveis de terceiros, a qualificação jurídica é igualmente incontroversa (PISCITELLI, 2018, p. 423).

A parte incontroversa, por não ser objeto do presente trabalho não será explanada de forma minuciosa, só fora descrita com mero fim exemplificativo.

Complementando o assunto, Thatiane Piscitelli (2018, p. 428-429) relata que a presença de novos modelos de negócios, sendo intermediados ou não pela tecnologia, é um dado inafastável da realidade atual. Afirmando, ainda, que para além do compartilhamento de bens e serviços via plataforma digital, os últimos anos presenciaram o aumento de novas roupagens a institutos jurídicos consagrados, com o crescimento de espaços de *coworking*, o uso difundido de criptomoedas e a intensificação de operações sem intermediação de agentes financeiros.

Ante o exposto, é inevitável não afirmar que as plataformas digitais mediante a intermediação de serviços revolucionaram a tributação nos tempos atuais e vem revolucionando a cada dia, visto que, a difusão da tecnologia é rápida e constante.

No caso do ISS, a intermediação possibilita a incidência do imposto tanto para a plataforma devido a intermediação de contratos, quanto ao prestador de serviços. Claro que essa regra se aplica para a maioria dos casos, já que pode ser incontroversa para outros casos. Contudo, percebe-se que existe para algumas intermediações como citado acima, a dificuldade de fixar o local de incidência tributária do ISS, assim, alguns autores tentam trazer soluções, mas tudo se demonstra muito incerto.

É exatamente o que o tópico 4.4 do presente trabalho, tentará demonstrar através de algumas alternativas que se encaixariam para solucionar o tema.

4.3 IMPACTOS

As novas tecnologias foram responsáveis por criar uma economia digital que por ser nova não existem tantos regramentos sobre o tema. Acontece que esse novo cenário além de trazer situações novas impulsionou as que já existiam de uma forma negativa, veja-se o posicionamento de Rafaela Gonçalves dos Santos (2021, p. 2):

As inovações tecnológicas passam a oferecer oportunidades valiosas para as empresas reinventarem seus modelos de negócio em meio aos avanços digitais, o que é inevitável e acontecem em ritmo acelerado. Dessa forma, em

muitos casos, o texto da tributação atual não consegue se adequar à essas novas tecnologias, gerando insegurança jurídica, guerras fiscais, bitribuições e necessidade de criar cada vez mais legislações complementares com um intuito de se adequar o velho ao novo.

Dessa maneira correlacionando com a tributação do ISS, percebe-se dois impactos mais significativos: as guerras fiscais entre os entes da federação que a todo custo buscam arrecadar receitas e a bitribuição.

A economia digital impulsionou o aumento desses impactos, visto que, se antes já ocorria após o advento dessa economia houve um crescimento das polêmicas acerca do local onde o tributo será cobrado diante do serviço prestado em um ambiente virtual.

4.3.1. Guerra fiscal entre os entes federativos

A Constituição Federal de 1988 tentou buscar a redemocratização e organização política federativa do Brasil, dessa maneira os entes subnacionais possuem considerável autonomia no campo administrativo, político e financeiro. Ao passo que acabou concedendo uma ampla descentralização e conseqüentemente uma ampla repartição de competências e receitas tributárias entre os entes da federação. Assim o constituinte estabeleceu o sistema de distribuição de receitas, com intuito de oferecer aos entes federativos meios suficientes para o desempenho de suas funções, mas na prática, os recursos próprios aferidos pelos Estados e Municípios somados com os que são transferidos se mostram insuficientes para arcar com todas as despesas (ROCHA, 2012, p. 72).

João Gabriel Laprovitera Rocha (2012, p. 73) afirma que esse cenário resultou em uma busca própria e de maneira desordenada de captação de recursos privados pelos entes federativos, o que gerou graves problemas ao federalismo brasileiro e essa disputa se denomina “guerra fiscal”.

Na definição de Guilherme Bueno de Camargo (2004, online):

A guerra fiscal, portanto, nada mais é do que a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.

Como também define Tiago Reis (2018, online) que a guerra fiscal é uma disputa promovida entre cidades e estados para ver quem oferece os melhores incentivos fiscais, com o intuito de atrair as companhias empresariais a se instalar em seus territórios. Completa, ainda, explanando que a guerra fiscal é uma situação que pode prejudicar a arrecadação de impostos.

Essa guerra fiscal é melhor perceptível quando se trata dos impostos que incidem sobre o consumo e dentre eles está o ISS.

Inicialmente, o trabalho estudou os conflitos entre o IPI, imposto de competência da União e o ISS, competência do Município ou Distrito Federal. Para tal, faz-se necessário entender, brevemente, sobre o critério material do IPI. Assim, de acordo com João Gabriel Laprovitera Rocha (2012, p. 145) o critério material do IPI ocorre quando: durante um processo de industrialização, há um esforço humano (ato industrial) empregado no sentido de transformar a característica ou a finalidade de um objeto.

É exatamente nesse ponto em que as materialidades do ISS e do IPI se confundem, visto que, em algumas situações a prestação de um serviço-fim (sujeito ao ISS) pode resultar na entrega de um bem material, a exemplo do quadro pintado por um artista, sem que seja descaracterizada a obrigação de fazer que perfaz a materialidade do ISS (ROCHA, 2012, p. 145).

Um dos grandes conflitos do ISS x IPI foi o da não tributação pelo IPI, do serviço de composição gráfica personalizada e encomendada, sendo decidido no STJ a incidência de ISS (BRAZUNA, 2018, p. 839).

Em relação ao ICMS (competência estadual) X ISS (Competência municipal e DF), o problema também reside na materialidade principalmente quando se fala em operações que possuem caráter misto, nos quais há a presença marcante tanto da obrigação de dar quanto da obrigação de fazer, sendo que a característica que mais distingue os dois impostos refere-se ao fato do ICMS está vinculado a obrigação de dar e o ISS a obrigação de fazer (ROCHA, 2012, p. 159).

Sendo um dos grandes conflitos, além do licenciamento e cessão do *software* ser tributado pelo ISS, está o da não incidência do ICMS sobre o fornecimento de pré-moldados em contratos de empreitada global (BRAZUNA, 2018, p. 838).

Por fim, também ocorre guerra fiscal entre os próprios Municípios ao tributarem o ISS oriundo da dificuldade de compreender qual o ente é competente para tributar quando o serviço se estenda por mais de um território, ou seja, a dificuldade está relacionada com o critério espacial (ROCHA, 2012, p. 168).

Dessa forma, a maneira utilizada pelo legislador complementar para evitar as constantes disputas entre os organismos locais, elegeu-se como critério espacial do ISS o local do estabelecimento prestador e se não houver será recolhido no domicílio do prestador (ROCHA, 2012, p. 178).

Trazendo esse contexto da guerra fiscal entre os Municípios, para as evoluções decorrentes da economia digital o tema se torna ainda mais sensível. Como relata Jonas Melo (2021, p. 11) abaixo:

pode-se verificar que as evoluções trazidas pela economia digital trazem desafios às Administrações Tributárias que podem motivar o surgimento de um ambiente tributário marcado por grande insegurança jurídica e guerras fiscais entre os entes políticos dotados de competência tributária, comprometendo a estabilidade dos negócios desenvolvidos.

Percebe-se que, a guerra fiscal entre os entes federativos está relacionada com o federalismo adotado pelo ordenamento pátrio que tentando dar autonomia ao criar diferentes competências tributárias acabou impulsionando mesmo que indiretamente a guerra fiscal.

Porém, o presente trabalho identifica que o federalismo não deve ser substituído por outra forma de organização de Estado, mas sim é necessária uma reforma acerca de como cobrar os tributos de consumo no Brasil, principalmente com o advento da economia digital.

4.3.2. Bitributação do contribuinte

A bitributação ocorre quando dois entes federativos cobram de um mesmo contribuinte dois tributos sobre o mesmo fato gerador, e isso é inconstitucional, vez que cada ente federativo tem poder e responsabilidade sobre fatos geradores diferentes. Então se ocorrer bitributação, significa dizer que um ente está cobrando algo que se enquadre na regra-matriz de competência de outro (OLIVEIRA, 2019, online).

Isto porque existe uma divisão do recolhimento dos tributos dentro de uma cadeia de competências direcionada pelo federalismo, assim um imposto que é de responsabilidade de recolhimento fiscal não deve ser recolhido pelos municípios ou estados, e vice-versa. Conforme elucida o site Remessa online (2021, online), uma exceção está relacionada com os impostos extraordinários diante de uma situação de guerra que acaba gerando bitributação, contudo é permitido pelo texto constitucional.

A bitributação está diretamente relacionada com a guerra fiscal e, especificamente, quando se refere aos Municípios em se tratando do ISS, isso ocorre, porque há incontáveis serviços que se iniciam em uma determinada localidade e terminam em outra, espalhando-se por mais de um território, mas isso não significa admitir a situação de dois ou mais Municípios pretenderem cobrar o ISS pelo mesmo fato (ROCHA, 2012, p. 169).

O fato é que a bitributação causa um prejuízo ao “bolso” das pessoas físicas, como no caso do IPTU quando o dono do imóvel é tributado duas vezes e para pessoas jurídicas que costumam movimentar mais recursos e fazem diversas operações que incidem em fatos geradores de cobrança de tributos (OLIVEIRA, 2019, online).

A discussão se agrava, ainda mais, quando se analisam as posturas dos entes federados diante do crescimento da relevância econômica das novas tecnologias. Assim, menciona Jonas Melo (2021, p. 4):

diante do crescimento da relevância econômica destas novas tecnologias, considerando-se a repercussão nas finanças dos Estados e Municípios, ocasionando em graves conflitos de competência e possível bitributação, o que demanda uma análise do alcance dos critérios escolhidos pelo legislador para definir se uma atividade econômica se qualifica como sujeita à tributação pelo ICMS (mercadorias ou serviços de comunicação) ou pelo ISSQN (serviços de qualquer natureza).

Nesse íterim, as disputas federativas atualmente vêm cercando o debate sobre a tributação da economia digital e são causa profunda da insegurança jurídica e consequente bitributação interna (PISCITELLI, 2019, p. 9).

Por fim, o presente trabalho demonstrará brevemente a figura do *bis in idem* que concerne à cobrança duplicada de um imposto pelo mesmo ente tributante. No direito, isso significa repetição (*bis*) de uma sanção sobre o mesmo fato (*in idem*), sendo permitido pela Constituição Federal desde que autorizado pela carta constitucional, ou seja, a competência tributária deve ser exercida dentro dos parâmetros constitucionais, a exemplo a cobrança de dois impostos sobre o lucro líquido das

empresas, o imposto sobre e renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido ambos cobrados pela Receita Federal (CAPITALNOW, 2020).

Dessa forma, percebe-se que a bitributação além de estar relacionada com a guerra fiscal, gera impactos financeiros significativos para o contribuinte tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, sendo considerado inconstitucional a sua ocorrência.

Acontece que a ocorrência da bitributação se tornou algo constante devido as mudanças provocadas pela tecnologia na tributação e no que se refere ao ISS grande parte da ocorrência da tributação está na dificuldade de delimitação do critério espacial.

4.4 AS POSSIBILIDADES ALTERNATIVAS DE TRIBUTAÇÃO NO AMBIENTE VIRTUAL EM FUNÇÃO DO ASPECTO ESPACIAL DO ISS

A adequação dos serviços digitais prestados no ambiente virtual nas regras do critério espacial do ISS já estabelecidas, é bastante complexa, assim, com intuito de possibilitar a incidência do seu fato gerador e tentar diminuir os impactos decorrentes, o presente tópico apresentará algumas medidas que podem contribuir para a solução desse problema.

Sendo assim, a primeira alternativa está baseada nas diretrizes para a tributação do comércio eletrônico, que representa o resultado de estudos promovidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Mas o que seria a OCDE? é uma organização composta por um grupo de 38 países e por alguns países parceiros, como o Brasil, responsáveis por 80% do comércio e investimento mundial que tem como objetivo ajudar os tomadores de decisão a encontrar soluções políticas para estimular o crescimento e melhorar as condições de vida nas economias em desenvolvimento e emergentes (OCDE, 2021, online).

Frisa-se que o Brasil em 2017 enviou um pedido para integrar a OCDE como membro oficial, considerando a longa relação que mantém com a organização, mas até o presente momento não foi aceito. Contudo, Tathiane Piscitelli (2019, p. 2), alega que o Brasil é membro do G20 e integrante do Inclusive Framework das medidas do BEPS,

sendo assim, espera que o Brasil possa dialogar e implementar medidas tributárias pensados no seio da OCDE para a tributação da economia digital.

A OCDE (1998, p. 4) identificou os princípios gerais do direito tributário aplicáveis ao comércio eletrônico que seriam:

- a) neutralidade: a tributação deve buscar a neutralidade e isonomia entre o tratamento dispensado ao comércio eletrônico e ao comércio tradicional. As decisões dos comerciantes devem ser motivadas por razões econômicas e não tributárias e os contribuintes em situações semelhantes devem ser objeto de níveis de tributação semelhantes.
- b) eficiência: os custos de submissão ou de obediência à norma suportados pelos contribuintes e os custos administrativos das autoridades tributárias devem ser minimizados o tanto quanto possível;
- c) certeza e simplicidade: a interpretação das regras tributárias deve ser clara e simples possibilitando aos contribuintes a antecipação de suas consequências, o que significa conhecer quando, onde e como os tributos serão lançados;
- d) flexibilidade: os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para permitir o acompanhamento do desenvolvimento tecnológico e comercial.

Nesse sentido, a OCDE, que estuda mecanismos para combater a evasão tributária diante do novo contexto da economia digital recomenda para membros e não membros que as Administrações Tributárias devem estabelecer mecanismos que observem o princípio da destinação, ou seja, tributando as operações econômicas nas localidades em que são consumidas (MELO, 2021, p. 10).

É o que também menciona Breno da Silva Maia Filho (2001, p. 85) ao afirmar que as regras para tributação do consumo relativo ao comércio eletrônico internacional devem resultar em tributação na jurisdição em que o consumo tiver lugar, ou seja, no endereço da sua entrega.

Ademais, um critério de tributação baseado exclusivamente no lugar do consumo pode resultar em significativos custos para os fornecedores, a exemplo, como determinar o local exato do consumo e dificuldades administrativas para as autoridades tributárias (identificar e verificar os fornecimentos tributáveis) (FILHO, 2001, p. 85).

A segunda alternativa seria a criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) no ordenamento pátrio, que tem suas bases históricas remetida a comunidade europeia em substituição dos vários impostos incidentes sobre a produção e consumo existentes até então. Assim o IVA foi instituído com o objetivo de se constituir numa espécie de tributo indireto que impede a ocorrência cumulativa e que permite a

determinação exata do montante do imposto a ser cobrado no preço de bens e serviços, atuando como fator de estímulo às transações comerciais (FILHO, 2001. p. 88).

Para Paulo Caliendo (2018, p. 791), a tributação de consumo se divide historicamente nas seguintes etapas: “(i) tributação seletiva sobre alguns produtos; (ii) tributação sobre o consumo geral, tão somente na fase de vendas (monofásica) e (iii) tributação sobre o consumo em geral, em todo o ciclo do consumo (plurifásica).”

Pois bem, a história do IVA foi fundamentalmente vinculada à noção de uma tributação neutra, uniforme e eficiente sobre o ciclo econômico do consumo, possuindo como característica ser cobrado em todas as fases de produção, ou seja, se caracteriza por ser plurifásica e por isso é coberta de isonomia no tratamento de todas as fases do ciclo econômico, não incentivando ou desincentivando a união ou a separação das operações das unidades produtivas (CALIENDO, 2018, p. 796).

Dentre as razões para a adoção do IVA no ordenamento pátrio, destacam-se as exigências de uma federação funcional e o atual sistema de repartição de competências tributárias entre a União, Estado e Município não funciona, sem mencionar que os tribunais superiores (STF e STJ) estão sobrecarregados de conflitos envolvendo diversos entes federativos especialmente o ICMS e o ISS. Além do próprio sistema legislar e não conseguir implementar (CALIENDO, 2018, p. 802).

O IVA, possui diretrizes sobre o local de incidência do imposto sobre os serviços, conforme verifica-se no ponto 19 da diretiva 2000/31 CE do Parlamento e do Conselho da União Europeia (2000).

Assim, por mais que o IVA, seja regrado por diversas diretrizes sobre os serviços digitais as novas tecnologias estão sendo um desafio para a tributação, dessa maneira, os princípios e regramentos acerca do Imposto sobre Valor Agregado, foram questionados com o aumento exponencial da economia digital nas últimas décadas e principalmente no que concerne ao comércio online. Dessa forma, o parlamento português aprovou em 2020 a introdução de um novo regime e novas regras do IVA, que se assentam em 3 pilares fundamentais: facilitar as obrigações declarativas nas operações de venda à distância e assegurar que sejam revertidas para os Estados-membros de consumo, nivelar as condições do mercado entre os vendedores comunitários da União Europeia e não-comunitários e por fim reduzir as diferenças do

IVA entre os diferentes Estados objetivando uma maior receita fiscal e menor competitividade (COELHO,2021, online).

É que também relata o blog VENDUS (2021, online), que a partir de julho de 2021 as novas alterações já estarão em vigor, citando-as:

1. Tributação do IVA efetuada nos países de destino - partir de julho de 2021, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) das vendas é cobrado no país de destino. Apenas se aplica a exceção a empresas que faturem menos de 10 mil euros (neste caso, o IVA aplica-se no local da sede da empresa).
2. Balcão Único (OSS - One Stop Shop) - utilização deste sistema eletrónico que permite liquidar o IVA das vendas online num só local, sem a necessidade de fazer um registo em cada país.
3. Balcão Único para as Importações (IOSS - Import One Stop Shop) - os marketplaces passam a ser responsáveis por gerir a tributação do IVA de empresas não sediadas na União Europeia. Estão também obrigadas a guardar os registos das operações efetuadas e a disponibilizar essas informações à Autoridade Tributária.
4. Eliminação da isenção de IVA nas compras de pequeno valor - a isenção de IVA para compras realizadas online, com valor inferior a 22 euros, deixa de existir. No entanto, encomendas inferiores a 150 euros beneficiam de um regime especial, para simplificar todo o processo.
5. Eliminação de dupla tributação - está contemplada a isenção na importação de bens, se o IVA estiver abrangido pelo regime especial de vendas à distância de bens importados. Neste caso, deve ser indicado o número individual de identificação do fornecedor na declaração aduaneira.

Sendo assim, todos os países e conseqüentemente os seus sistemas de tributação serão afetados pelas novas tecnologias, mas o Brasil sofrerá mais, devido ao seu sistema complexo, ineficiente e sem harmonia com os padrões internacionais (CALIENDO, 2018, p. 798).

A terceira alternativa é referente a visão do doutrinador Marco Aurélio Greco, que sugeriu um “SIMPLES” informático diante do desafio da tributação nas novas tecnologias.

Nessa toada, o doutrinador afirma que um caminho possível é proceder uma reformulação das incidências tributárias, que diante da complexidade detectada e independentemente de uma reforma que atinja a discriminação de competências tributárias incrustadas na Constituição, uma das alternativas que para ele poderia ser adotada é simplificar as obrigações a cargo dos contribuintes e ao mesmo tempo assegurar um fluxo de recursos às entidades tributantes. Instituído um regime diferenciado de arrecadação semelhante ao que está disposto no artigo 146,

parágrafo único²⁵ da CF/88. Assim esse regime púnico poderia não apenas abranger o ICMS e o ISS, mas também os tributos e contribuições federais que tenham um perfil que se enquadre no art. 146 da CF/88 (GRECO, 2018, p. 789).

Continua o pensamento, ressaltando que: “por envolver tributos de competência de três esferas de governo, sua implementação depende de inclusão, no inciso III, do artigo 146 da CF/88, de uma alínea específica autorizando a lei complementar a dispor sobre esse regime”. Pontuando criticamente que o regime deverá ser aplicado em função de setores econômicos e não apenas em função da dimensão econômica da empresa, como resulta da alínea “d” (GRECO, 2018, p. 789).

Marco Aurélio Greco (2018, p.790), finaliza a explanação acerca do “SIMPLES” informático, afirmando que esse não se trata de uma nova incidência, nem do afastamento de alguma já existente, tratando-se apenas de reunir num único recolhimento os valores pertinentes aos impostos e possíveis contribuições referentes as atividades ligadas a informática.

A quarta alternativa refere-se a um registro ou cadastro onde os fornecedores não-residentes seriam obrigados a efetuar seu registro junto às autoridades do território do ente tributante para qual vão fornecer seus produtos e ou serviços (FILHO, 2001, p. 93).

É o que também elucida Tathiane Piscitelli (2019, p. 8), ao dizer que nas operações internas o ISS será recolhido no local em que estiver situado o estabelecimento que provê o acesso ao bem ou serviço digital. A regra, portanto, é a da origem do estabelecimento prestador. A legislação, contudo, prevê exceções, dentre as quais se incluem a importação de serviços e exemplifica as operações de B2B, que:

Nesses casos, nas operações B2B, o imposto seria devido pelo importador ao município no qual se localiza o estabelecimento usuário. Sendo a prestação de serviço direcionada a consumidor final (B2C), o ISS será recolhido ao município de domicílio da pessoa física. A despeito de a tributação no destino ser observada no caso de importação, deve-se notar que a Federação brasileira é composta por mais de 5.500 municípios. Portanto, eventual importação de serviços em operações B2C no contexto da

²⁵Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que.

economia digital demandaria que o agente que se encontra no exterior detenha conhecimento dessas dezenas de milhares de legislações. Essa dificuldade poderia ser sanada pela existência de um cadastro específico para as empresas de tecnologia que se sujeitam ao imposto, com o consequente recolhimento e distribuição posterior. Contudo, não há qualquer previsão legal nesse sentido, nem sequer normas claras quanto à atribuição de responsabilidade às instituições financeiras que fazem a intermediação da operação.

Sobre esse tema, discorre Jair Calili Ribeiro e Simone Amália Calili (2013, p. 3) citando o relatório da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte, que, em seus estudos relativos ao ISSQN, publicados em 1997 recomendou em seu relatório a criação de um portal eletrônico, de âmbito nacional, para identificação obrigatória e declaração dos prestadores de serviço e dos fornecedores de intangíveis que, “não estando estabelecidos no território do ente tributante, prestem serviços a sujeitos passivos ou a consumidores, destinatários não contribuintes, domiciliados ou residentes em outro”.

Sobre a possibilidade de um cadastro como suscitado, trata-se de algo que pela legislação constitucional brasileira não seria possível ou bastante controverso tendo como justificativa, por analogia, o recente julgamento do RE1167509²⁶ pelo STF que virou o tema 1020 de repercussão geral que resolveu a controvérsia alusiva a constitucionalidade de lei municipal a determinar a retenção do ISS pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, do prestador não estabelecido no território do referido Município.

Como quinta e última alternativa têm-se a reforma tributária, visto que, até para a eficiência da criação do IVA (dada nesse tópico como uma alternativa) e de um possível cadastro é necessário que o ordenamento pátrio passe por uma reforma tributária.

E, de acordo, com o que fora acrescentado no tópico 4.1 do presente trabalho, é nítido que o Brasil precisa de uma reforma tributária abrangente, contudo isso implica em desafios, visto que, isso significaria lidar com três obstáculos: rigidez constitucional,

²⁶ ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – SUJEITO ATIVO – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – CADASTRAMENTO – RETENÇÃO – TOMADOR DOS SERVIÇOS DE MUNICÍPIO DIVERSO – INCONSTITUCIONALIDADE. É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação.

(STF-RE: 1167509 SP 0113361-88.2006.8.26.0000, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de julgamento: 01/03/2021, Tribunal Pleno, Data de publicação: 16/03/2021).

conflitos federativos e autonomia financeira dos entes subnacionais (NETO, AFONSO; FUCK, 2019, p. 7).

Na Constituição de 1988, verifica-se certa descentralização do poder de tributar, com o aumento dos impostos atribuídos aos Estados, Distrito Federal e Municípios em relação as regras estabelecidas nas constituições anteriores. Assim a tributação principal sobre o consumo foi repartida em IPI, para a União, ICMS, para os Estados e o ISS, para o Município e Distrito Federal (BRAZUNA, 2018, p. 838).

Essa descentralização está estritamente relacionada com o texto constitucional daí o grande desafio, que na visão de Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Afonso e Luciano Felício Fuck (2019, p. 7) a rigidez constitucional não permite a flexibilidade, então modernizar a Constituição Federal, adaptando-a as inovações e urgências da economia digital implica, em muitos aspectos mudar a própria constituição. A constituição brasileira é tão detalhada que além de limitar o poder de tributar, também dispõe exaustivamente sobre as competências tributárias, como se pode ver nos artigos: 149, 153, 154, 155 e 156.

Outro ponto refere-se aos conflitos de competência entre os entes, visto que, as premissas que lastreiam a divisão de competências que foram estabelecidas remetem a uma época em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos e a maior parte dos serviços era relegada apenas à prestação em pequena escala e à esfera local. O que no cenário atual é ineficaz, sendo necessário a redefinição dos conceitos que servem de lastro para a partilha de competências no Brasil em torno do comércio eletrônico e dos bens e serviços intangíveis (NETO; AFONSO; FUCK, 2019, p. 8-9).

O terceiro desafio relaciona-se com a autonomia federativa, como já bem abordado em relação aos Municípios no capítulo 2 do presente trabalho. A autonomia seria reduzida e o esforço de unificação e simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo no Brasil com intuito de enfrentar os desafios da economia digital não pode deixar de lado suas repercussões diretas nas receitas públicas dos entes subnacionais (NETO, AFONSO; FUCK, 2019, p. 8-9).

Diante desse cenário, existem algumas PEC que estão sendo debatidas no Congresso Nacional, entre elas, está a PEC 45/19 do deputado Baleia Rossi e o texto extingue três tributos federais (IPI, PIS e Cofins), o ICMS (estadual) e o ISS

(municipal), todos incidentes sobre o consumo. No lugar deles, serão criados um imposto sobre o valor agregado, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) – de competência dos três entes federativos, e outro, sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal (MIRANDA, 2019, online).

Além do Projeto de Lei n. 3.887/2020, encaminhada ao Congresso Nacional pelo Ministro da Economia Paulo Guedes e trata-se da primeira parte da reforma tributária que o governo está preparando. Na primeira parte o texto visa unificar 5 tributos (COFINS sobre receitas; COFINS sobre importação, PIS/PASEP sobre receitas, PIS/PASEP sobre importação e PIS/PASEP sobre folha de salários) em 1, com a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS (CENOFISCO, 2021).

Percebe-se que todas essas alternativas, atualmente, são meras possibilidades que se apresentam de forma facultativa ao ordenamento pátrio, não existe nenhuma regra obrigatória ou disciplinar acerca do tema, que ajude a solucionar o problema do estabelecimento prestador nos ambientes virtuais.

5 CONCLUSÃO

Como já destacado na introdução, este trabalho buscou expor e analisar as nuances, os desafios e os impactos da tributação pelo ISS dos serviços prestados por meio do ambiente virtual, dando ênfase ao critério espacial do referido imposto.

Para tanto, verificou-se que o surgimento dos serviços digitais se deu com as novidades trazidas pela expansão da internet e das novas tecnologias. Com a expansão da internet e do surgimento de novas tecnologias, houve uma modulação e o nascimento de novas formas de negócios e mercados. Isto tudo resultou na economia digital, que se baseia no conjunto de negócios com origem em tecnologias de bens e serviços digitais.

Nesse contexto, o trabalho começou o estudo demonstrando a repartição constitucional e as competências conferidas aos entes federativos. O resultado deste processo é que os serviços são tributados pelo Imposto Sobre Serviços de competência municipal e do Distrito Federal. Assim, desde a Constituição de 1988, com o Município alcançando um novo patamar na federação, devido ao modelo federalista e ao princípio da autonomia, esse ascendeu como ente autônomo.

Constatou-se, necessário explanar sobre a regra-matriz de incidência tributária do ISS, que é uma regra de comportamento apta a disciplinar a conduta dos sujeitos envolvidos em uma relação jurídica de natureza tributária, para que o intérprete e o aplicador do direito não incorram em erro quando se utilizarem da subsunção do fato à norma. Desse modo, definiu-se os critérios da hipótese normativa do tributo: Critério material, temporal e espacial e do conseqüente normativo do tributo, os critérios pessoal e quantitativo.

Ao estudar esses critérios, mesmo que brevemente sem se aprofundar em todas as particularidades de cada um, o trabalho procurou trazer as questões mais impactantes acerca de cada critério. Assim, verificou-se que o critério material é composto por um verbo + um complemento verbal (“prestação de serviços”) e adotou-se a teoria de Paulo de Barros de que este verbo é da categoria transitivo. Além de afirmar que a materialidade do ISS, refere-se a uma obrigação de fazer.

No que concerne ao critério temporal, frisa-se que iniciada uma atividade, existe uma prestação de serviço, mas não necessariamente quando há uma atividade haja um

serviço tributável e o efeito só costuma acontecer com a entrega do próprio serviço. Por isso, adotou-se no trabalho a interpretação de que é errônea a antecipação do serviço.

Acerca do critério pessoal, conclui-se que o sujeito passivo do imposto é o prestador de serviço, podendo ser tanto uma pessoa física quanto jurídica e que de acordo com a legislação em caráter excepcional têm-se o tomador de serviço considerado como responsável pelo crédito tributário. No critério quantitativo, estudou-se a base de cálculo e a alíquota e verificou-se que na base de cálculo é imperioso distinguir e identificar as receitas consoantes do serviço prestado, para que não haja incidência de outros valores que embora façam parte do mesmo negócio jurídico, não compõe o preço do serviço.

Em relação à alíquota, identificou-se que muitos doutrinadores questionavam a alíquota mínima de 2% definida pelo artigo 88 do ADCT, considerando-a inconstitucional por limitar o princípio da autonomia dos Municípios, informando também que muitos Municípios não cumpriam com o regramento disposto no artigo. O presente trabalho entende, em conformidade com o STF, como válida a norma do ADCT. Após todos esses questionamentos, com o advento da LC 157/2016 e a introdução do artigo 8º-A que disciplinou acerca dessa matéria, as discussões diminuiram e os Municípios finalmente passaram a aderir os dispositivos legais.

Ademais, foram verificadas acerca do critério espacial que a discussão doutrinária acerca do local adequado para incidência do ISS, se baseia em local da prestação do serviço e estabelecimento prestador. Depois de décadas de divergência, foi estabelecido pela LC 116/03, no seu artigo 3º que seria no estabelecimento prestador e confirmado pela jurisprudência do STJ. Além disso, o presente trabalho segue o entendimento dado pela magna carta, mesmo que implicitamente, acerca do princípio da territorialidade como base delimitação do local de incidência do ISS.

No que se refere à Lei Complementar 116/03, existem algumas divergências sobre a sua eficácia, mas que não fora objetivo principal deste estudo. Preocupou-se mais, em trazer as discussões sobre a lista de serviço anexa a esta LC, que é considerada pela doutrina majoritária e a jurisprudência do STF como taxativa, sendo permitida interpretação extensiva para os “congêneres”.

Conclui-se que a lista é lacunosa vez que é impossível adivinhar o futuro e os serviços que podem vir a surgir, especialmente numa era em que cada vez mais ocorre a prestação de serviços em um ambiente virtual. Mas isto, não quer dizer que o trabalho entende pela exclusão da lista, mas não havendo alternativas melhores, esta poderia ser mais flexibilizada. Verificou-se, também, algumas inovações trazidas pela LC 157/2016 e bem brevemente fora mencionada a LC 175/2020, objetivando deixar o estudo mais completo.

Após a explanação da regra-matriz e do critério espacial e suas nuances, apontou-se o desafio em delimitar o critério espacial do fato gerador do ISS, que já é um tema bastante complexo e por décadas foi objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais. E no que concerne aos serviços por meio da internet, ou seja, serviços digitais em ambiente virtual, a determinação do local físico, desaparece e esse processo de virtualização em curso dificultou ainda mais a adequação deste critério. Além do desafio de subsunção dos serviços digitais na lista anexa de serviços constantes na LC 116/03, devido ao seu caráter taxativo.

Nesse cenário, observou-se que a nova economia digital resultou em impactos na tributação, aumentando consideravelmente a guerra fiscal entre os entes federativos e a bitributação dos contribuintes. Apresentou-se, a figura da intermediação dos serviços e alguns exemplos mais constantes na rotina do prestador.

Buscou-se, cinco formas alternativas de enquadrar os serviços digitais, aos conceitos atrelados à definição do local de incidência do ISS, quais sejam: a adoção dada pela OCDE, sobre o princípio da destinação, ou seja, tributando os serviços no local onde são consumidos; a criação do IVA no ordenamento pátrio que possuem diretrizes mais adequadas a nova realidade de tributação na economia digital; a criação de um SIMPLES informático referente a visão do doutrinador Marco Aurélio Greco, que incluiriam todos os tributos da legislação atual brasileira sobre consumo em um único, sem a necessidade de mudança no texto constitucional, apenas a inclusão de uma alínea no inciso III, do artigo 146 da CF/88; um cadastro ou registro onde os fornecedores não residentes seriam obrigados a efetuar seu registro no território do ente tributante para qual ofereceram os seus produtos e, por fim, a quinta solução foi a da reforma tributária.

Ademais, conclui-se que todas essas alternativas, atualmente, são meras possibilidades que se apresentam de forma facultativa ao ordenamento pátrio, não

existe nenhuma regra obrigatória ou disciplinar acerca do tema, que ajude a solucionar o problema do estabelecimento prestador nos ambientes virtuais. Sendo um assunto bastante novo para a ciência jurídica, com poucos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, além do escasso regramento legislativo.

Enfim, resta claro que há um longo caminho para a resolução dos pontos apresentados aqui, pelo que se espera que o presente trabalho possa contribuir para o estudo desse tema.

REFERÊNCIAS

AGUILAR, Alirio. **O que é a economia digital?** 2020. Disponível em: <<http://www.blogdoideies.org.br/o-que-e-a-economia-digital/>>. Acesso em: 22 out. 2021.

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

ANDRADE, Cynthia Esteves e HELUY, Mariana. O critério espacial da regra-matriz do ISSQN: uma análise da incidência tributária à luz da doutrina do construtivismo lógico-semântico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 44, 2020, São Paulo. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/o-criterio-espacial-da-regra-matriz-do-issqn-uma-analise-da-incidencia-tributaria-a-luz-da-doutrina-do-construtivismo-logico-semantico-de-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p.742-759.

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais**. 2020. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de direito, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. Orientador: Prof. Doutor Roberto Quiroga Mosquera. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-02052021-235922/pt-br.php>>. Acesso em: 08 out. 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. Ed. Ver. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama; CAMARGO, Guilherme Bueno de. **LC157/2016, jurisprudência e impulso para a guerra fiscal**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-29/opiniao-lc-1572016-jurisprudencia-impulso-guerra-fiscal>>. Acesso em: 14 out. 2021.

BARRETO, Aires F. ISS - Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas, **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 200, São Paulo: Noeses, 2007.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses. 2018.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. . *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 358-375.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 134-157.

BRASIL. **Ato das disposições constitucionais transitórias**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 mar. 2021.

_____. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 28 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 157**, de 29 de dezembro de 2016. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 28 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 175**, de 23 de setembro de 2020. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 25 mai. 2021.

_____. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 747266**. Relator: Min. Luiz Fux. Agravante. Município de Belo Horizonte Agravado. SERTEC – Serviços Gerais LTDA. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7157619/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-747266-mg-2006-0034392-9>>. Acesso em: 08 out. 2021

_____. Superior Tribunal de Justiça **Embargos de Declaração no Recurso Especial 1412951**. Relator: Ministra Eliana Calmon. Embargante: Município de Recife Embargado. SER educacional S.A Data de julgamento: 17/12/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24913736/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-1412951-pe-2013-0353934-0-stj#!>>>. Acesso em: 14 out. 2021

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (Resp)159861**. Relator: Humberto Gomes de Barros Recorrente: Lapa produções artísticas e comercial LTDA .Recorrido. Município de São Paulo Data de julgamento:13/10/1998. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%27159861%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%27159861%27.su ce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%27159861%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%27159861%27.su ce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 14 out. 2021

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 190**. Relator: Min. Edson Fachin Recorrente:Governador do Distrito Federal Intimado. Prefeito municipal da Estância Hidromineral de Poá Data de julgamento: 29/09/2016 . Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3749875>>. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446**. Relator:Min. Cármen Lúcia Recorrente: Confederação Nacional do Comércio - CNC Intimado. Presidente da República. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>>. Acesso em: 28 out. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5835**. Relator: Alexandre de Moraes. Recorrente: Confederação Nacional do sistema financeiro – CONSIF; Confederação Nacional das empresas de seguros gerais, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização- CNSEG. Intimado. Presidente da República. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>>. Acesso em: 14 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (Resp) 1111234**. Relator: Eliana Calmon. Recorrente: Banco do Brasil S/A Recorrido. Município de Curitiba. Data de julgamento: : 23/09/2009. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271111234%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271111234%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271111234%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271111234%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 28 out. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1167509**. Relator: Min. Marco Aurélio Recorrente: Sindicato das empresas de processamento de dados e serviços de informática do Estado de São Paulo Recorrido. Município de São Paulo Data de julgamento: 26 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>>. Acesso em: 14 out. 2021.

_____. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 784439. Imposto sobre serviços de qualquer natureza- ISS**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Recorrente: Banco Sudameris Brasil S/A Recorrido Município de Maceió. Data de julgamento 29 de junho de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20784439%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 29 março. 2021.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação Brasileira. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 825-845.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (orgs.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.791-805.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. *In*: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Baruerí: Manole, 2004.

CANEN, Doris. **Desafios na tributação das novas tecnologias**: debates atuais. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

CAPITALNOW. **Bitributação**: o que é, exemplos e como funciona. 2020. Disponível em: < <https://www.capitalresearch.com.br/blog/investimentos/bitributacao/>>. Acesso em: 26 out. 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL - CENOFISCO. **Especial reforma tributária**. Disponível em: < <https://www.cenofisco.com.br/Especiais/ReformaTributaria#home>>. Acesso em: 26 out. 2021.

CEZAROTI, Guilherme. O Fato Gerador e o Aspecto Espacial do ISS. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **ISS LC 116/2003**. Curitiba: Ed. Juruá, 2004.

COELHO, Miguel. **Novas Regras de IVA no comércio eletrônico: o que é o OSS e o IOSS?** 2021. Disponível em: < <https://invoicexpress.com/blog/iva-novas-regras-comercio-eletronico-balcao-unico-oss-ioiss>>. Acesso em: 25 out. 2021.

CUNHA, Carlos Renato. O imposto sobre serviços – ISS, a definição de “serviços” em lista e o local da prestação: a visão doutrinária e jurisprudencial. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (Coords.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 59-80.

DELGADO, José Augusto. ISS: questões controvertidas na jurisprudência do STJ – O local da prestação do serviço como determinante da competência do Município para exigir a cobrança do mencionado tributo – recursos especiais julgados sob a modalidade e com efeitos de recursos repetitivos – consagração da jurisprudência predominante no STJ por mais de 20 anos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014.

DOTOLI, Richard Edward. **Decisão do supremo limita nova lei sobre ISS, avaliam advogados**. 2020. Disponível em: < <https://www.terra.com.br/economia/decisao-do-supremo-limita-nova-lei-sobre-iss-avaliam-advogados,bd6fc1d6f242c20ad34808347f22a84d8ticsntq.html> >. Acesso em: 14 out. 2021.

FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Ricardo Maito da; RÊGO, Alexandre Luiz Moraes. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

FORTES, Maurício Cezar. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. 2009. Tese. (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - USP. São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. Disponível em: < <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/pt-br.php>>. Acesso em: 25 mai. 2021.

GARCIA, Regina Vitoria. **A tributação do ISS na sociedade da informação**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo -USP. São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. Disponível em: <

<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05122016-134023/pt-br.php>
Acesso em: 25 mai. 2021.

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**. Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>>. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009>. Acesso em: 25 mai. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 780-790.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Lei complementar 157/2016 limita autonomia de municípios**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-16/betina-gruppenmacher-lc-1572016-limita-autonomia-municipios>>. Acesso em: 25 mai. 2021.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. **Extraterritorialidade**. 2020. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/search/search?simpleQuery=a+guerra+fiscal+entre+ICMS+e+o+ISS&searchField=query>>. Acesso em: 12 out. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Breve análise da decisão do STF que flexibiliza a tese da taxatividade da lista de serviços**. 2020. Disponível em: <<https://oliveiracardoso.com.br/breve-analise-da-decisao-do-stf-que-flexibiliza-a-tese-da-taxatividade-da-lista-de-servicos/>>. Acesso em: 13 out. 2021.

INTERNET WORLD STATS. *Usage and population statistics*. 2021. Disponível em: <<https://www.internetworldstats.com/south.htm>>. Acesso em: 21 out. 2021.

IWASE, Raquel Harumi. **Aspectos controvertidos da tributação do uso de software**. 2013. Tese. (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann. Disponível em: <Aspectos controvertidos da tributação do uso de software (usp.br)>. Acesso em: 25 mai. 2021.

JOSÉ MELO, Eduardo. S; PAULSEN Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

LOUREIRO, Lucas Novaes. **Imposto sobre consumo no Brasil: Os problemas do modelo de tributação atual e possíveis alternativas**. 2018. Tese. (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ. Rio de Janeiro. Orientador: Prof. Eduardo Maneira. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/30365>>. Acesso em: 25 mai. 2021.

LUSTOZA, Helton Kramer. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; *In*: CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas (orgs.). **Tributos em espécie**. 2. ed. Salvador: Juspodvim, 2015, p. 711-757.

LUZES, Nathália dos Santos. **ISS: Análise acerca da competência territorial para cobrança do tributo nos termos da Lei Complementar n. 116/2003**. 2018. Tese. (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ. Rio de Janeiro. Orientadora: Professora Laís Gramacho. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/6134>>. Acesso em: 25 mai. 2021.

MACEDO, Alberto. **LC157/2016 efetiva aprimoramentos nas normas gerais do ISS**. Conjur. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-18/alberto-macedo-lc-1572016-efetiva-aprimoramentos-normas-iss>>. Acesso em: 14 out. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAIA FILHO, Breno da Silva. **Aspecto espacial do fato gerador do tributo e sua determinação no comércio de bens e serviços por meio da internet**. 2001. Dissertação. (Pós-Graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Santa Catarina. Orientador: Prof. Dr. Aires José Rover. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/aspecto_espacial_do_fato_gerador_do_tributo_e_sua.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2021.

MELO, Jonas. Tributação indireta e economia digital: o tratamento tributário das comissões auferidas pelos aplicativos de delivery de comida. **Revista Direito tributário atual**. n. 7, 2021, São Paulo. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1177>>. Acesso em: 17 out. 2021.

MELO, José Soares de, **ISS Aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASILIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 462-479.

MIRANDA, Tiago. **Proposta simplifica sistema tributário e unifica tributos sobre consumo**. 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/555563-proposta-simplifica-sistema-tributario-e-unifica-tributos-sobre-consumo/>> Acesso em: 26 out. 2021.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; Fuck, Luciano Felício. **A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário**. 2019. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>> Acesso em: 25 out. 2021.

OLIVEIRA, André. **Entenda o que é bitributação e como ela pode impactar o seu e-commerce** 2019. Disponível em:

<<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/entenda-o-que-e-bitributacao-e-como-ela-pode-impactar-o-seu-e-commerce/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20bitributa%C3%A7%C3%A3o.%20A%20bitributa%C3%A7%C3%A3o%20ocorre%20quando,tem%20poder%20e%20responsabilidade%20sobre%20fatos%20geradores%20diferentes.>> Acesso em: 26 out. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Electronic commerce: Taxation framework conditions.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2021.

_____. **Alcance global.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>>. Acesso em: 25 out. 2021.

PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO. **Directiva 2000/31/CE.** Disponível em: < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32000L0031&qid=1635217423123&from=EN>>. Acesso em: 24 out. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** 12. ed. São Paulo. Saraiva. 2021.

PAZELLO, Fernanda Ramos. O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; Ricardo Maito da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018, p. 411-429.

PEDRA, João Marcos de Carvalho; BRITTO, Fernando Carrusca Lima. **O critério espacial do ISS sobre SaaS e a concentração de renda nas capitais.** 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-14/pedra-britto-criterio-espacial-iss-saas>>. Acesso em: 24 out. 2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito tributário atual.** n. 43, 2019, São Paulo. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>>. Acesso em: 17 out. 2021.

REMESSA ONLINE. **Bitributação: o que é, por que acontece e como evitar.** 2021. Disponível em: <<https://www.remissaonline.com.br/blog/bitributacao-o-que-e-por-que-acontece-e-como-evitar/>>. Acesso em: 26 out. 2021.

RIBEIRO, Jamir Calili; CALILI, Simone Amália. Integração das administrações públicas tributárias: fatores sociopolíticos que devem ser considerados para combater a guerra fiscal e a crise de confiança. **Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva.** n. 20, 2013, Minas Gerais. Disponível em:

<<https://revistas.newtonpaiva.br/redcunp/d20-08-integracao-das-administracoes-publicas-tributarias-fatores-sociopoliticos-que-devem-ser-considerados-para-combater-a-guerra-fiscal-e-a-criese-de-confianca/>>. Acesso em: 27 out. 2021.

ROCHA, João Gabriel Laprovitera. **O imposto sobre serviços de qualquer natureza e os conflitos de competência tributária**. 2012. Dissertação. Mestrado – Universidade Federal do Ceará – UFC. Orientador: Prof.Dr. Hugo de Brito Machado. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12609/1/2012_dis_jglrocha.pdf>. Acesso em: 14 out. 2021.

ROSENBLATT, Paulo; DO VALLE, Rafaella. Conflitos de competência territorial do ISS: novas perspectivas. **Revista Direito Tributário Atual** n. 36, 2016, São Paulo. Disponível em: LINK. Acesso em> 23 mar. 2021.

SANTOS, Rafaela Gonçalves dos Santos. A guerra fiscal entre o ICMS e o ISS em relação aos contratos de streaming e software: um estudo acerca da reforma tributária prevista na PEC 45. **Revista Caderno Digital**. Brasília, v.1, n. 50, 2021. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/search/search?simpleQuery=a+guerra+fiscal+entre+ICMS+e+o+ISS&searchField=query>> Acesso em: 26 out. 2021.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, José Benedito Lázaro da. O efeito disruptivo das inovações tecnológicas frente às ciências jurídicas e sociais. *In*: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON, Bruno (Coords.). **Regulação e novas tecnologias**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 155-164.

SILVA, Rogério Pereira da. **A tributação de serviços digitais e seus desafios**. Disponível em: <<https://contjet.com.br/artigos/a-tributacao-de-servicos-digitais-e-seus-desafios/>>. Acesso em: 24 out. 2021.

SOUZA, Hamilton Dias; FUNARO, Hugo. **Artigo 116, parágrafo único, do CTN é inconstitucional**. Debate Jurídico. 2020. Disponível em: <<https://www.debatejuridico.com.br/opiniao/artigo-116-paragrafo-unico-do-ctn-e-inconstitucional/>>. Acesso em: 09 out. 2021.

SURINI, Kate de Oliveira Moura. **O papel do estado regulador brasileiro frente às inovações disruptivas: uma análise do caso UBER na perspectiva do direito concorrencial**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Natal. Orientador: Prof. Dr. Otacílio dos Santos Silveira Neto. Disponível em: <<https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/29200>>. Acesso em: 22 out. 2021.

SUZIGAN, Mario Henrique Ribeiro. **Sujeição passiva indireta na cobrança do ISSQN**. 2011. Disponível em:

<<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6470/Sujeicao-passiva-indireta-na-cobranca-do-ISSQN>>. Acesso em: 05 out. 2021.

TAVARES, Eduardo. Considerações sobre o aspecto espacial do ISS e análise de constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**. n. 41, 2019, São Paulo. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/consideracoes-sobre-o-aspecto-espacial-do-iss-e-analise-de-constitucionalidade-da-lei-complementar-n-157-2016/#note-1425-2>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>>. Acesso em: 24 out. 2021.

VENDUS, Blog. **Ecommerce – Novas alterações do IVA no Comércio Eletrônico**. 2021. Disponível em: <<https://www.vendus.com/ao/blog/novas-alteracoes-iva-comercio-eletronico/>> Acesso em: 25 out. 2021.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. Forense, 2004.