

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO  
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**TAÍS CELESTINO CONCEIÇÃO ALMEIDA SIMÕES**

**CRITÉRIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS À LUZ  
DO CRESCIMENTO DA ECONOMIA DIGITAL**

**SALVADOR**

**2022**

**TAÍS CELESTINO CONCEIÇÃO ALMEIDA SIMÕES**

**CRITÉRIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS À LUZ  
DO CRESCIMENTO DA ECONOMIA DIGITAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Pós-graduação em Direito Tributário  
da Faculdade Baiana de Direito e  
Gestão

Área de concentração: Direito  
Tributário e Direito Constitucional

SALVADOR

2022

**TAÍS CELESTINO CONCEIÇÃO ALMEIDA SIMÕES**

**CRITÉRIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS À LUZ  
DO CRESCIMENTO DA ECONOMIA DIGITAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Pós-graduação em Direito Tributário  
da Faculdade Baiana de Direito e  
Gestão

Salvador, 01 de setembro de 2022

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro

---

Membro

---

Membro

---

Membro Suplente

SALVADOR

2022

Dedico este trabalho aos meus pais, Adail e Gilson, por acreditarem no meu potencial e por todo o estímulo para que eu me dedicasse aos meus estudos.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente à Deus, por toda a ajuda e proteção, em todos os momentos.

À Nossa Senhora Aparecida por me mostrar um novo caminho, uma nova oportunidade na minha vida profissional.

À Santo Antônio por todo o auxílio e graças.

Aos meus pais, Adail e Gilson, por todo o investimento, paciência, estímulo e amor.

À minha mãe, Adail, pela motivação. Por me mostrar que sou capaz, por me fazer acreditar que tudo posso quando quero.

À minha filha, Letícia, por revelar a mim o maior amor que existe no mundo. Por ser a minha força motriz.

Ao meu marido, Nilton, por todo o carinho, apoio e suporte.

Ao meu irmão, Jansen, pelo companheirismo, amor e carinho.

Aos professores da Pós-graduação, por me mostrarem as belezas do Direito Tributário. Por toda a competência nas aulas ministradas, pelos ensinamentos e por fazerem me apaixonar pela matéria.

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso busca analisar, à luz do crescimento da economia digital, o conflito de competência envolvendo o local da prestação dos serviços no ISS.

Tal situação decorre do fato de que o serviço é executado em local diferente de onde está situado o estabelecimento do prestador, fato que gera insegurança jurídica aos contribuintes e aos Entes políticos.

Para melhor explicar a questão, foi exposta uma breve introdução do conflito, que surge quando diferentes correntes apresentam seus posicionamentos e os Tribunais Superiores oscila em suas decisões.

Ademais, o estado de calamidade pública instaurado pela Covid-19 proporcionou um crescimento acelerado da economia digital e do uso de ferramentas tecnológicas para efetivar a prestação do serviço. Tal fato desmistificou a figura do estabelecimento físico e da necessidade de prestar serviços de forma presencial, indo na contramão do previsto na legislação acerca do local da incidência do tributo.

Diante da lacuna legislativa, a doutrina tem se debruçado sobre o tema em busca de soluções que permitam a adequação e utilização da legislação tributária à situação.

Por fim, apresentamos posicionamentos capazes de solucionar este problema, em face da desatualização das normas tributárias que envolvem o tema.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Conflito aparente de competência. ISS. Economia digital. Telemedicina. Trabalho remoto.

## **ABSTRACT**

The present course conclusion paper seeks to analyze, in the light of the growth of the digital economy, the conflict of competence involving the place of provision of services in the ISS. This situation stems from the fact that the service is performed in a place other than where the establishment of the provider is located, a fact that generates legal uncertainty to taxpayers and political Entities. To better explain the issue, a brief introduction of the conflict was exposed, which arises when different currents present their positions and the Superior Courts oscillate in their decisions.

Moreover, the state of public calamity established by Covid-19 provided an accelerated growth of the digital economy and the use of technological tools to effect the provision of the service. This fact demystified the figure of the physical establishment and the need to provide services in person, going against the provisions of the legislation about the place of the tax incidence. Given the legislative gap, the doctrine has focused on the theme in search of solutions that allow the adequacy and use of tax legislation to the situation. Finally, we present positions capable of solving this problem, in view of the out-of-date of the tax rules that involve the theme.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
<b>2. CAPÍTULO 1 – BREVE CONTEXTO HISTÓRICO .....</b>	<b>11</b>
2.1 – Surgimento dos Impostos no Brasil .....	11
2.2 – Surgimento do ISS no Brasil .....	12
<b>3. CAPÍTULO 3 – ESTUDO SOBRE O ISS .....</b>	<b>15</b>
3.1 – Competência tributária e sujeito ativo .....	15
3.2 - Fato gerador .....	18
3.3 – O ISS e Princípios Constitucionais .....	21
3.3.1 – Princípio da Legalidade .....	21
3.3.2 – Princípio da Territorialidade .....	29
3.4 – Aspecto espacial do ISS.....	30
<b>4. CAPÍTULO 4 – A PANDEMIA DA COVID-19 E O NOVO PARADIGMA ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS .....</b>	<b>40</b>
4.1 – Telemedicina .....	46
4.2 – Trabalho Remoto .....	50
<b>5. A REALIDADE DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS.....</b>	<b>56</b>
<b>6. O POTENCIAL ARRECADATÓRIO DO ISS E A GUERRA FISCAL .....</b>	<b>58</b>
<b>7. A INVERSÃO DA LÓGICA DO LOCAL DA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>8. A QUEBRA DO SIGILO DE DADOS DE GEOLOCALIZAÇÃO .....</b>	<b>64</b>
<b>9. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>67</b>
<b>10.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>71</b>



## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo fundamentar-se-á na análise do critério espacial do ISS frente ao aumento da economia digital e do uso de ferramentas tecnológicas para a prestação dos serviços.

A Constituição Federal de 1988 outorgou a cada ente da federação, competência para instituir e majorar tributos. Entretanto, para cada um deles estabeleceu um campo de atuação, designou tributos específicos e determinou balizas que devem ser respeitadas por todos.

Neste sentido, concedeu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza.

Entretanto, sabe-se que a instituição do ISS demanda a criação de uma lei ordinária e que os serviços aptos a exação precisam estar previstos em Lei complementar.

Apontado o local da prestação do serviço, surgiram divergências a respeito do assunto, sobretudo diante das oscilações de posicionamento dos Tribunais Superiores acerca o local da prestação dos serviços.

A dúvida na objetivação do correto local de incidência do imposto, via de consequência, de qual ente municipal é o competente para cobrar o tributo, gera forte instabilidade jurídica. De um lado o Fisco, sempre querendo tributar e aumentar a sua arrecadação. De outro o contribuinte, querendo se eximir de pagar aos cofres públicos.

A pandemia intensificou a busca do Fisco por uma maior arrecadação, pois os recursos financeiros existentes nos cofres públicos foram deslocados para setores da saúde pública, em razão da situação de calamidade pública instaurada pela COVID-19. Ademais, menos recursos financeiros chegaram aos cofres públicos após a crise sanitária instaurada, pois a paralisação de importantes setores da economia reduziu o volume de receitas públicas.

Por outro lado, as medidas de distanciamento social, sobretudo o Lockdown, promoveram uma aceleração da economia digital e do uso de ferramentas tecnológicas.

Neste contexto, o ISS aparece como imposto com grande potencial arrecadatório, mas o entendimento acerca do local da prestação do serviço é um óbice a instituição em massa do tributo em Municípios de menor expressão.

O objetivo central deste trabalho é demonstrar, por meio de uma análise científica, alternativas para o novo cenário de conflitos que se apresenta, sobretudo após o avanço da economia digital.

Ao percorrer este trabalho, ver-se-á que o método de abordagem escolhido foi o dedutivo, construindo um raciocínio crítico por meio de um raciocínio lógico.

A técnica utilizada foi a pesquisa bibliográfica, de onde se pode retirar referencial teórico sobre o assunto, por meio de livros, artigos científicos, dissertações, jurisprudências, bem como uso da legislação pertinente, como Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, LC nº 116/2003 e o Decreto-lei nº 406/68.

O método de procedimento escolhido foi o interpretativo, buscando compreender a estrutura normativa do ISS, bem como todo o alicerce jurídico disciplinador da matéria.

No primeiro capítulo trataremos do contexto histórico, apresentando o nascimento dos tributos no Brasil e o surgimento do ISS.

Na segunda parte do estudo, será abordado aspectos relevantes acerca da competência tributária, sujeito ativo, fato gerador, princípios norteadores do ISS e relevantes para o aspecto espacial do ISS.

No terceiro momento enfrentaremos as novidades trazidas pela pandemia, os desafios que se apresentam frente ao crescimento da economia digital e da prestação dos serviços realizados por meio da Internet, tais como a telemedicina e o trabalho remoto.

Na quarta etapa será tratada a realidade dos Municípios brasileiros, o potencial arrecadatório do ISS e as situações que ocasionam a guerra fiscal.

Por fim, apresentamos as correntes existentes e seus posicionamentos acerca do local da prestação dos serviços e apresentamos soluções, extraídas das pesquisas realizadas.

## **CAPÍTULO 2 - BREVE CONTEXTO HISTÓRICO**

### **2.1 – O surgimento dos Impostos no Brasil**

Tem-se conhecimento de que o Quinto foi o primeiro imposto instituído no Brasil. Bernardo Ribeiro de Moraes nos lembra que, no período pré-colonial brasileiro, ocorrido entre os anos de 1500 a 1530, a extração do pau Brasil, madeira nobre muito consumida pelos primeiros habitantes enviados ao nosso país, fez surgir a necessidade de cobrança do imposto supracitado, geralmente pago em espécie, através do próprio produto. (MORAES, 2000, p. 108).

Na época do sistema das Capitanias Hereditárias surgiram no Brasil os impostos que incidiam sobre toda a produção, comércio, exportação e importação de itens da nossa, à época, Colônia, tais como pau-brasil, pedras preciosas, especiarias, metais, etc.. Os tributos eram pagos ao Rei, ao Capitão-Mor e ao Governador.

No período do Governo-Geral ocorreram as práticas tributárias mais expressivas. Com o ápice da mineração, sob a justificativa de que as terras pertenciam ao Rei, cobravam-se tributos para cobrir os gastos com a corte real brasileira. Inclusive valia-se de razões religiosas para a cobrança das exações, ao argumento de que o pagamento dos impostos era visto como um sinal de fé. Vale lembrar que Estado e Igreja caminhavam juntos.

Neste momento Portugal tributava os pequenos trabalhadores com o mesmo rigor e peso dos tributos exigidos aos grandes mineradores, exploradores de metais preciosos e latifundiários, até mesmo porque, nesta época, não havia obediência nem atenção à questão da Capacidade Contributiva dos colonos.

É deste momento histórico o conhecimento da cobrança do Quinto, as Casas de Fundação e a Derrama que, inclusive, permitia o confisco de bens dos inadimplentes.

Já na fase Imperial, com o advento da Constituição de 1824, a estrutura tributária permaneceu com a mesma legislação desorganizada do período colonial. Fatos marcantes deste momento foram as práticas da bitributação entre as Províncias e o Governo geral e entre estes e as Capitanias.

Em 1889, com a proclamação da República, o Brasil rompe relações com a Igreja e torna-se um Estado independente e dissociado desta. O Federalismo foi adotado como Princípio Constitucional de estruturação do Estado e, na seara tributária, firmou-se a competência fiscal da União e dos Estados através de um sistema de discriminação de rendas tributárias.

A Constituição de 1934 aperfeiçoou o sistema supracitado, classificou os tributos por competências, ampliou o elenco de tributos pertencentes a União, contemplou os Estados com o imposto sobre vendas e consignações e conferiu impostos privativos aos Municípios. Neste momento proibiram-se as práticas de bi-tributação e vedou-se o exercício cumulativo de competências.

Em 1946 a Constituição vigente alterou a discriminação das rendas, outorgando aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre a indústria e profissões, antes pertencente aos Estados. Neste momento os três entes federativos receberam competência para instituir Contribuições de melhoria.

Com a democratização do nosso país, foi promulgada a Constituição Federal de 1988 que, em seu capítulo I passou a versar sobre o Sistema Tributário Nacional.

## 2.2– O surgimento do Imposto sobre Serviços no Brasil

Na esfera municipal brasileira, sob a égide da Constituição Federal de 1934, a tributação sobre os serviços incidia apenas sobre as diversões públicas, com previsão normativa expressa em seu artigo 13, § 2º, inciso III.

Com o advento da Carta Magna de 1937, o sistema para a tributação sobre os serviços se manteve praticamente o mesmo, permanecendo os Municípios com competência para tributar as diversões públicas através do “Imposto sobre as Diversões Públicas”.

Até este momento, o que existia em âmbito municipal era o secular “Imposto sobre Indústria e Profissões”, que recaía sobre as atividades lucrativas em geral, e também o “Imposto sobre as Diversões Públicas”, incidente sobre jogos e diversões.

Através da reforma constitucional de 1965, empreendida através da Emenda Constitucional n. 18, surge o “Imposto sobre serviços” tal qual conhecemos hoje, “cuja certidão de nascimento está fundamentada no art. 15 da referida Emenda”<sup>1</sup>.

A reforma supracitada teve como objetivo a simplificação e unificação do sistema tributário e, por esta razão, adotou a nomenclatura “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza” (ISSQN ou ISS).

Nesta esteira, cumpre destacar o entendimento do professor Robison Sakiyama Barreirinhas<sup>2</sup> acerca da mudança:

“As premissas da reforma de 1965 eram no sentido de simplificação da tributação, unificando os impostos de idêntica natureza e definindo-os por via de referência às suas bases econômicas, formando, de fato, um sistema tributário nacional.”

O art. 15 da EC 18/65 continha o seguinte teor:

“Art. 15. Compete aos Municípios o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Parágrafo único: Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12”.

Observe que, através da EC supradita, os Municípios receberam competência tributária residual, tendo permissão para tributar os serviços que não estivessem compreendidos na seara de competência tributária atribuída a União e os Estados-membros.

O tributo em comento apresentou-se como um imposto sobre a circulação econômica, tendo Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>3</sup> assim o definido:

---

<sup>1</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p.58.

<sup>2</sup> BARREIRINHAS, Robison Sakiyama. Definição de “Serviços” para fins de tributação do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, N. 104, p. 75-76, maio 2004.

<sup>3</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de *apud* MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 4ª edição. Belém: CEJUP, 1995. p.286.

O ISSQN apresenta-se, acima de tudo, como um imposto 'sobre a circulação'. O objeto do imposto municipal acha-se dentro desta denominação econômica, que diz ser este imposto um tributo que recai sobre 'serviços de qualquer natureza', isto é, sobre a circulação econômica de determinado bem (serviço), onde se pressupõe um prestador do serviço (vendedor do bem imaterial) e um preço para esta operação de transferência do mesmo.

Ademais, determinou-se que à Lei complementar caberia a função de estabelecer quais os critérios necessários para distinguir os serviços de qualquer natureza das “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, cuja competência era Estadual.

Em 1967, a Constituição em vigor manteve a nomenclatura e definiu em seu art. 25:

“Compete aos Municípios decretar impostos sobre (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou estados, definidos em Lei Complementar”.

Perceba que a Constituição de 1967 outorgou nova função à Lei Complementar, exigindo que este instrumento normativo definisse quais os serviços sujeitos à tributação pelo ISS, ao invés de somente estabelecer os critérios distintivos entre as atividades submetidas ao ICM e ISS. Tal situação, no entendimento de Antonio Luiz Bandeira Seabra<sup>4</sup>, configurou-se como algo positivo, uma vez que declarou área de atuação própria do Município, diferente das já atribuídas aos demais entes federativos.

Em 17 de outubro de 1968 surgiu no ordenamento jurídico o Decreto-lei n. 406, revogando as normas sobre o ISS do Código Tributário Nacional. O novo Decreto estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre os serviços de qualquer natureza (ISS). Dentre outras providências, disciplinou elementos essenciais da

---

<sup>4</sup> SEABRA, Antonio Luiz Bandeira. *Tributos, Contribuições e Taxas*. Syslook: São Paulo, 2002. p. 110.

tributação à medida que definiu o fato gerador da respectiva obrigação, a base de cálculo e o contribuinte do ISS.

Outra alteração significativa ocorreu em 17 de outubro de 1969, com o advento da Emenda Constitucional n. 1, que inaugurou um novo Sistema Tributário e permitiu que a LC pudesse estabelecer as alíquotas máximas do ISS, além da competência para definir quais os serviços passíveis de tributação.

Em 1987 surge a Lei Complementar n. 56, ampliando a lista de 67 serviços sujeitos à incidência do ISS para 100 itens.

Eis que desponta a Constituição Federal de 1988. Nela, o ISS passou a ser tratado no artigo 156, juntamente com os demais tributos de competência Municipal.

Através da Carta Magna de 1988, que é a norma vigente até hoje, coube à LC a missão de definir os serviços tributáveis pelo imposto em questão, fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir do seu campo de incidência as exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e regulamentados.

Por derradeiro, em 2003 emerge a LC nº 116, revogando a maior parte dos artigos previstos no Decreto-lei nº 406/68, abarcando uma nova gama de serviços passíveis de sofrer a incidência do ISS.

Atualmente, a previsão legal referente ao imposto sobre serviços repousa no artigo 156, inciso III, § 3º da CF, na LC 116/2003 e art. 9º do DL nº 406/68.

Passemos então a analisar os elementos que envolvem a competência tributária, os aspectos e as características deste imposto.

## **CAPÍTULO 3 - ESTUDO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

### **3.1- Competência tributária e sujeito ativo**

Competência tributária é a aptidão para criar tributos, atribuição conferida pela Constituição Federal aos entes políticos do Estado. A respeito, Luciano Amaro<sup>5</sup> pontua:

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos (...).

Como é cediço, no Brasil existem três entidades políticas, independentes, paritárias entre si e dotadas de competência legislativa, autonomia política e financeira. Entre estes entes não há uma relação de hierarquia.

Exatamente a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos (HARADA, 2016, p. 154).

O art. 6º do Código Tributário Nacional proclama que “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios”.

Cumprir destacar a visão de Regina Helena da Costa<sup>6</sup>:

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 24ª edição. Saraiva: São Paulo, 2021. p. 117.

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional*. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2020. p. 12.



“A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, suas hipóteses de incidência (art. 150, I, CR). No Estado Democrático de Direito, a tributação há de se comportar dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida. Desse modo, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar” juridicamente limitado pelo próprio texto constitucional.”

Importante mensurar que, em regra, a lei ordinária é o instrumento idôneo à criação do tributo e, por consequência lógica, à sua eventual modificação ou revogação. Neste sentido, Luciano Amaro (2021, p.124) aponta que “a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico brasileiro, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos da previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo”.

A redação atual do art. 156, III da Constituição Federal de 1988 estabelece:

Art. 156. Compete aos municípios instituir imposto sobre: (...)

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

À luz do dispositivo constitucional supracitado, mediante a edição de uma lei ordinária, foi outorgada aos Municípios a aptidão para criação do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Insta lembrar que, no exercício da competência tributária cumulativa, prevista no art. 147 da CF, o ISS poderá ser igualmente instituído pelo Distrito Federal.

Portanto, Município e Distrito Federal são os sujeitos ativos da obrigação tributária que envolve o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, os detentores de competência para a instituição, arrecadação e fiscalização do mesmo.

Sobre o assunto, Eduardo Sabbag<sup>7</sup> discorre:

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 13ª edição. Saraiva: São Paulo, 2021. p. 1257.

“Assim, os mais de 5500 municípios brasileiros editarão sua leis ordinárias municipais, instituidoras do ISS, em consonância com a nacional lei complementar, que disciplinará, especialmente, em relação aos impostos, as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”, CF).”

Cumprir destacar que competência tributária não se confunde com capacidade tributária. Entende o professor Roque CARRAZZA<sup>8</sup> que a competência tributária se inicia na Constituição, mas que esta persiste até o momento em que o ente político designado pela Magna Carta elabora a lei instituidora do tributo. Editada a lei não há mais que se falar em competência, pois esta abre espaço para o exercício da capacidade tributária ativa, que nada mais é do que o direito de arrecadar e fiscalizar seus tributos.

### 3.2- Fato gerador

Antes de a norma jurídico tributária incidir é necessário ocorrer um fenômeno conhecido como Subsunção Tributária, que nada mais é do que o encontro, o encaixe, entre a hipótese de incidência e o fato gerador.

Percebe-se, portanto, que dois elementos marcam a subsunção tributária: a hipótese de incidência e o fato gerador.

A hipótese de incidência faz parte do plano abstrato, onde tudo ainda se encontra apenas no plano das idéias. No momento em que se decide colocar em prática os seus objetivos, esta abstração se torna algo concreto.

Já o Fato Gerador, como se pode deduzir da sua nomenclatura, é um fato. O art. 114 do Código Tributário Nacional o conceitua como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Seguindo esta linha de raciocínio, quando a hipótese de incidência se encaixa no fato gerador e vice-versa, este perfeito ajuste provoca a ocorrência do fenômeno da Subsunção, fazendo incidir a norma jurídica tributária, proporcionando o nascimento da Obrigação tributária.

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª edição. Malheiros: São Paulo, 2003.

Todavia, cumpre destacar que nem todo fato pode ser considerado como fato gerador. Para ser considerado fato gerador da obrigação principal este fato precisa estar previsto em lei. Exemplo: realizar serviços não descritos na LC n. 116/2003 não ensejam a possibilidade de pagamento do ISS. Assim, apesar de serem classificadas como fatos, estas situações não podem ser consideradas como fatos geradores.

Como o Fato gerador deve ser interpretado objetivamente, seguindo os comandos previstos no art. 118 do CTN, uma vez ocorrendo a Subsunção tributária, nenhum aspecto externo será relevante.

Da leitura do art. 156 da CF, depreende-se que o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços constantes em lista anexa à LC nº. 116/2203. Note que o aspecto material do tributo se formaliza por uma ação, ou seja, a prestação de serviços.

É sobretudo importante assinalar que a Carta Magna não especificou o conceito de serviços, tampouco a Lei complementar se prestou a este papel. Diante desta lacuna, o conceito de serviços foi extraído de outro ramo de estudo, a Economia.

Nesta esteira, Sérgio Pinto Martins<sup>9</sup> revela que os serviços pertencem ao grupo dos bens imateriais ou incorpóreos, assim entendidos como aqueles sem existência física ou extensão corpórea, de visualização ideal (não tangível), que não podem ser vistos, tocados ou apreensíveis em nossos sentidos:

Serviço é aquele lato, decorrente da idéia de bem imaterial (incorpóreo) na etapa da circulação econômica, podendo se apresentar como um fornecimento de trabalho a terceiro (serviço prestado pelo médico, pelo advogado, pela manicure, pelo transportador, etc.) (...)

A situação fática indicativa de serviços é a atividade ligada à circulação econômica, consistente na circulação de um bem imaterial. Presta-se serviço quando se cede um bem imaterial, pois serviço é um bem incorpóreo na etapa da circulação econômica.

---

<sup>9</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, op. cit., 1998, p. 36-39

Ora, se serviço é uma atividade consistente na circulação econômica de um bem imaterial e o fato gerador do tributo é a prestação deste serviço, esta prestação se define pela operação na qual uma pessoa realiza uma obrigação de fazer, em troca de um preço (preço do serviço).

Portanto, a prestação importante e apta a exação em espécie, consiste em uma obrigação de fazer.

Regina Helena Costa<sup>10</sup> leciona:

Impõe-se definir o que deve ser entendido por serviço de qualquer natureza, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, rege-se por suas normas (art.593) e que “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer.

A obrigação de fazer está prevista nos artigos 247 a 249 do Código Civil Brasileiro e, conforme Flávio Tartuce<sup>11</sup> pondera, “pode ser conceituada como uma obrigação positiva cuja prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor”.

Nas obrigações de fazer, o credor almeja a prestação de um fato, consistente na realização de uma atividade pessoal ou serviço pelo devedor.

O autor supracitado alerta para o fato de que, em inúmeras situações e não raras vezes, costuma-se confundir a obrigação de fazer com a obrigação de dar. Entretanto, é certo que os seus conteúdos são completamente diferentes. Na obrigação de dar o sujeito passivo se compromete a entregar alguma coisa, seja ela certa ou incerta. Já na obrigação de fazer a ação pessoal do devedor, a conduta, se sobrepõe à questão da entrega de quaisquer bens, materiais ou equipamentos.

---

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. p. 398.

<sup>11</sup> TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil, volume único*. 6ª edição. São Paulo: Método, 2016, p. 368.

Desta feita, em caso de incidência conjunta de prestações de coisas e atividades pessoais, deve-se buscar a tipificação da obrigação através do critério da preponderância.

Por fim, não menos importante, cumpre destacar que, para estar sujeita a incidência do ISS, a prestação do serviço precisa ser habitual, deve visar a circulação econômica (ser onerosa, não gratuita ou de cortesia), ser realizado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista) e pode ou não estar conjugado com a entrega de bens ao tomador.

Não bastante, a exação não recai sobre serviços que estejam na competência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e os serviços devem estar previstos na lista anexa à LC 116/2003.

Neste diapasão, Josiani Minardi<sup>12</sup> relembra que “de acordo com o art. 156, III, da CF e entendimento jurisprudencial não basta ser serviço para sofrer a incidência do ISS, de fundamental importância a sua previsão em Lei Complementar. Por isso, serviços que não foram lembrados pelo legislador, como, por exemplo, prestados por bailarina, tatuador, ainda que correspondam a uma prestação de serviço, não terão de recolher ISS”.

### 3.3- O ISS e os Princípios Constitucionais

Dentre os Princípios Constitucionais a que o ISS deve respeito, 02 merecem destaque em razão do objeto deste trabalho: o Princípio da Legalidade Tributária e o Princípio da Territorialidade.

#### 2.3.1 - Princípio da Legalidade

Previsto no art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, o Princípio da Legalidade assegura que qualquer tributo seja exigido ou majorado somente por intermédio de lei.

---

<sup>12</sup> MINARDI, Josiani. *Manual de direito tributário*. 7ª edição. Salvador: JusPODIVM, 2021. p. 1485.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A esse propósito, importante mencionar posicionamento do professor Eduardo Sabbag (2021, p.62): “No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se impõe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há um Estado de direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá Estado de Direito.”

Mister se faz pontuar Hugo Machado de Brito<sup>13</sup>, que assegurou, com propriedade, que “No Brasil, como em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

É importante sinalizar que o vetor axiológico que justifica o princípio da legalidade é a segurança jurídica, pois quem deve tributar é o povo. Pontes de Miranda já preconizava a idéia de que, na seara tributária, a legalidade implica no fato do povo estar tributando a si mesmo.

Em outras palavras, se o tributo é um veículo de invasão patrimonial, é prudente que o mesmo seja instituído e majorado por intermédio de uma lei, instrumento que baliza a vontade popular, haja vista ser elaborado pelo Poder Legislativo e suas Casas Legislativas.

Em regra, este consentimento será emanado via lei ordinária. Entretanto, em casos excepcionalmente previstos na carta constitucional, permite-se que certos tributos federais sejam instituídos via Lei complementar, fato que exige um processo elaborativo diferenciado.

Não é o que acontece com o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, objeto deste trabalho monográfico.

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed., p.35

O ISS é um tributo municipal instituído e majorado por lei ordinária. Todavia, a lei complementar, por força do mandamento constitucional, possui um papel de suma importância para este tributo: é o instrumento responsável pela definição dos serviços abarcados pelo ISS. Vale dizer, o ISS recairá apenas e tão somente sobre os serviços elencados na Lei complementar. No caso, a lei complementar n. 116 de 2003.

No dizer sempre expressivo do professor Eduardo Sabbag (SABBAG, 2021, p. 1258) “o ISS é um imposto municipal, que depende de lei ordinária, porém sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual LC nº 116/2003, o que nos faz concluir que a competência para a sua instituição é ‘limitada’.”.

A definição dos serviços em listas contidas em leis complementares sempre foi objeto de discussão doutrinária no âmbito do Direito Tributário.

Como cediço, os Municípios são entes políticos dotados de autonomia, conforme se verifica no artigo 18, art. 34, inciso VII, alínea “c”, todos da carta maior, a saber:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição.

Art. 34. A União não intervirá nos Estados e nem no Distrito Federal, exceto para:

VII – Assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

c – Autonomia municipal

Importante mencionar que o Princípio Federativo consagrado no art. 1º da Constituição Federal de 1988 é um dos pilares da estrutura constitucional vigente e seu principal objetivo é preservar a harmonia entre a soberania de uma nação e a autonomia dos entes federados envolvidos.

Apesar disto, o constituinte originário outorgou ao Congresso Nacional a competência para estipular os serviços tributáveis pelo ISS, colocando em segundo plano a autonomia municipal.

Em face disto, José Eduardo Soares<sup>14</sup> destaca que “a prodigalidade, a benevolência ou a omissão do Congresso Nacional é que irão determinar o alcance da competência dos Municípios, o que não tem nenhuma sustentação constitucional”.

Sobre o assunto, Regina Helena Costa<sup>15</sup> emite contundente opinião:

Outro aspecto relevante é o trazido na preocupação constitucional com a uniformidade da disciplina do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Com efeito, considerando-se a existência de mais de 5500 Municípios no País, a Lei Maior, a par de dedicar diversas normas a respeito, cuidou de atribuir à lei complementar o regramento de alguns aspectos dessa imposição fiscal, restringindo, assim, a liberdade do legislador municipal.

De fato, há de se observar com estranheza tal mandamento constitucional. O Brasil é um país de extensão territorial continental, que, segundo dados do IBGE, abarca o montante de 5570 Municípios, todos diferentes entre si.

Cada um dos municípios brasileiros possui características próprias, peculiares e intrínsecas aos seus municípios. Um Município não é e não tem como ser igual ao outro, por imensuráveis razões de ordem histórica, geográfica, social, cultural e econômica.

Sabe-se da importância da Lei complementar para o sistema normativo brasileiro, haja vista ser este um instrumento de fixação de normas para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A propósito do caráter uniformizador da lei complementar, o fato do ente político municipal não poder escolher os serviços tributáveis que lhes sejam mais oportunos, de acordo com a conveniência de cada localidade, secundariza a autonomia que lhes é inerente.

Não sem razão, Josiane Minardi<sup>16</sup> assevera que “os interesses do Congresso Nacional não podem se sobrepor à autonomia municipal, pois o Município é livre

---

<sup>14</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e Práticos*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003. p. 51.

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 383.



para escolher quais os serviços entende que devem sofrer a incidência do ISS de acordo com suas necessidades e nos limites impostos pela Constituição Federal”.

Outro aspecto importante e polêmico envolvendo a lista anexa à lei complementar n. 16/2003 refere-se à taxatividade, ou não, da mesma.

Doutrina amplamente majoritária afirma que a lista é exemplificativa na enumeração dos serviços submetidos à exação do ISS.

Neste sentido, Antônio Carrazza<sup>17</sup> defende ser a lista de serviços meramente opinativa, na medida em que ela oferece “(...) sugestões que poderão ou não ser seguidas pelo legislador municipal enquanto cria o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.”

Na mesma esteira, Marcelo Caron Batista<sup>18</sup> esclarece que a lista em questão não se destina a confirmar a incidência do ISS, uma vez que o importante para tanto é a ocorrência da prestação do serviço.

O fato de uma atividade não constar da lista jamais poderá impelir a tributação por meio do ISS. E toda e qualquer atividade dela constante somente poderá ser conceituada como ‘prestação de serviço’ após a análise do sistema jurídico como um todo, especialmente no seu plano constitucional. A lista não facilita, só dificulta a tarefa científica, o que não impede, porém, uma análise pontual de diversos de seus itens, principalmente para apontar os casos mais marcantes de inconstitucionalidade.

Entretanto, o Poder Judiciário tem consagrado o posicionamento acerca da taxatividade da lista anexa à LC nº 116/2003.

O Superior Tribunal de Justiça classifica a lista como taxativa, admitindo leitura extensiva para abranger serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com denominação diversa daquela descrita.

---

<sup>16</sup> MINARDI, Josiane. Manual de Direito Tributário. 7ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2021. p. 1483.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário*, n. 48. p. 209-210.

<sup>18</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma. Doutrina e Jurisprudência da EC nº 18/65 à LC nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 241.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CDA. REQUISITOS. NULIDADE. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. ISS. DL 406/1968. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE CADA ITEM. SÚMULA 7/STJ. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. O Tribunal de origem consignou que a CDA contém os requisitos e indica claramente a especificação dos serviços que geraram a execução do tributo. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ. 3. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de reconhecer que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968, para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários, é taxativa, mas admite leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos. 4. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.111.234/PR, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). 5. Hipótese em que o Tribunal a quo concluiu, com base na prova dos autos, que os serviços prestados pela instituição bancária ensejam a aplicação do ISS. 6. Por outro lado, para verificar se houve ou não o devido enquadramento das atividades desenvolvidas pelo recorrente, no intuito de comprovar se guardam ou não similitude com os serviços listados no Decreto-Lei 406/1968, imprescindível reexaminar o material fático-probatório, o que é inviável em Recurso Especial, por vedação da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial." 7. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp nº 1286193/PR, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 02.08.2012, Dje de 23.08.2012). (grifos nossos)

Não bastando, o Supremo Tribunal Federal fixou tese de Repercussão Geral no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 784439, compreendendo ser taxativa a lista anexa. Entretanto, admitiu a realização de uma interpretação ampla e analógica de cada item.

EMENTA 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 REPUBLICA.

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.” (STF. Plenário. RE 784439, Rel. Rosa Weber, j. em 29/06/2020 (RG – Tema 296). (grifos nossos)

No episódio em epígrafe, convém destacar o posicionamento da relatora, a ministra Rosa Weber, ao afirmar que a jurisprudência do STF se orienta pela taxatividade da lista, “entretanto, embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviço tudo aquilo que queira, a jurisprudência admite que ela o faça em relação a certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável”.

A ministra observou, ainda, que as próprias listas de serviços descritas na LC nº 116/2003 e no Decreto-Lei nº 406/1968, utilizam expressões abertas, tais como “e congêneres” ou “de qualquer natureza”. Desta maneira, de acordo com o entendimento da relatora, não há obstáculo constitucional ao uso desta técnica legislativa. Alerta ainda que eventuais “excessos interpretativos” do Fisco ou do contribuinte poderão ser solucionados pelo Poder Judiciário.

Em divergência, temos o voto do ministro Gilmar Mendes, ao justificar que a possibilidade de admitir uma interpretação extensiva transformaria o rol da lista de serviços em exemplificativo. Tal entendimento foi seguido pelos ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski.

### 3.3.2 – Princípio da Territorialidade

O Princípio da Territorialidade possui relação com a vigência da legislação tributária no espaço. É um princípio universal, plenamente estabelecido no direito interno e no direito internacional.

Assim sendo, territorialidade da legislação tributária é a vigência das normas de direito tributário dentro dos limites territoriais da própria pessoa de direito público que a emitiu.

Esta noção privilegia a autonomia das pessoas políticas e, via de consequência, a própria Federação.

Vale lembrar que o Brasil é um Estado Federado, com entes políticos distintos e autônomos entre si, vindo o Princípio da Territorialidade delimitar o campo geográfico de vigência das leis produzidas por estes entes.

O grande mestre Geraldo Ataliba<sup>19</sup>, ao tratar do aspecto espacial do tributo em sua consagrada obra, ensina que os fatos ocorridos na vida real e inseridos no

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

mundo fenomênico (fatos impositivos) acontecem em determinado lugar. Desta maneira, a descrição legal contida em um comando legislativo só torna hábil o nascimento da obrigação tributária quando se realiza e ocorre dentro do âmbito territorial da lei, ou seja, no espaço abarcado pela competência do legislador.

No tocante ao ISS, o princípio da Territorialidade apresenta destaque, sobretudo quando se pensa em dirimir os eventuais conflitos emergidos no plano arrecadatório. Não é incomum o aparecimento de guerras fiscais entre municípios distintos, muitas vezes disputando entre si o mesmo tributo.

Neste cenário de conflitos, entra o aspecto espacial do ISS, pois a identificação do local da prestação dos serviços é um dos pontos mais controvertidos e angustiantes acerca deste imposto.

### 3.4- Aspecto espacial do ISS

Antes da edição da LC nº 116/2003, o local da prestação do serviço para fins de incidência do ISS estava previsto no art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, a saber:

Art. 12. Considera-se o local da prestação do serviço:

- a) a do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso da construção civil o local onde se efetuar a prestação.

Com relação a construção civil, não pairava nenhuma controvérsia, pois não existiam dúvidas de que o local da prestação do serviço era o Município onde a obra estava sendo realizada, devendo o imposto ser nele recolhido.

Todavia, apesar do descrito em lei em relação aos demais serviços, muitos Municípios entendiam que o local da prestação destes, para fins de incidência do imposto, deveria ser o local onde o serviço era efetivamente prestado, pouco importando a localização do estabelecimento do contribuinte.

Impende destacar que a jurisprudência do STJ, à época, mostrava-se oscilante, entendendo ser o local da prestação do serviço ora como sendo aquele no qual se prestava, ora no local onde consumia o serviço.

Eduardo Sabbag, neste aspecto, assertivamente frisa que “tal entendimento buscava certa coerência jurídica, lastreando-se na defesa do princípio da territorialidade”.

Observe esclarecedora ementa do STJ acerca do entendimento:

EMENTA: TRIBUTÁRIO.ISSQN. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETOR – LEI nº. 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art.12 do Decreto - Lei nº. 406/68), ela pretende que o ISSQN pertença ao Município em cujo território se realizou o Fato Gerador.É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISSQN), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribuí aquele (Município) o poder de tributação as prestações ocorridas em seu território.A Lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não ter voga.Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente”.

(Ac. un. da 1º.T do STJ - Resp. 54.002/PE - Rel.Min. Demócrito Reinaldo - j 05/04/95 - Recte:Nobre Pereira Veículos Ltda; Recdo:Município de Recife - DJU 1 08/05/95, p.1222309 - ementa oficial).

É fácil deduzir que esta dicotomia entre o que a lei estabelece e o que o STJ entende como por ela estabelecido aumentou a guerra fiscal, a insegurança jurídica e ampliou os conflitos entre os Municípios.

Com a promulgação da LC nº 116/2003 a regra geral passou a ser a de que o sujeito ativo do ISS é o Município do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o do domicílio do prestador. Assim, o local da prestação do serviço não é o local onde ele é prestado, mas sim o Município onde o estabelecimento existe.

Observe que, de forma intrigante, a LC que poderia trazer a solução jurídica para os conflitos já instalados, resolveu desprestigiar o Princípio da Territorialidade ao qual o STJ se guiava, seguindo na direção oposta. Desse modo, optou por abraçar um sistema misto para a identificação do local da prestação dos serviços, tal qual adotado no decreto-lei 406/68.

Entretanto, sem nenhum critério distintivo, o legislador optou por segregar alguns serviços, colocando-os em um rol taxativo de exceções, onde o tributo será devido ao Município onde o serviço for prestado.

Perceba que a regra geral é recolher o ISS no Município do estabelecimento do prestador. Mas, excepcionalmente, recolhe-se o tributo no local da prestação do serviço, caso este esteja elencado no rol dos incisos I a XXV do art. 3º da LC nº 116/2003.

Eis o rol de serviços que figuram como exceção:

Art. 3o O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;



IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

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

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. (Vide ADIN 3142)

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

§ 4º § 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 5º Ressalvadas as exceções e especificações estabelecidas nos §§ 6º a 12 deste artigo, considera-se tomador dos serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do caput deste artigo o contratante do serviço e, no caso de negócio jurídico que envolva estipulação em favor de unidade da pessoa jurídica contratante, a unidade em favor da qual o serviço foi estipulado, sendo irrelevantes para caracterizá-la as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de

representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 6º No caso dos serviços de planos de saúde ou de medicina e congêneres, referidos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador do serviço é a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 7º Nos casos em que houver dependentes vinculados ao titular do plano, será considerado apenas o domicílio do titular para fins do disposto no § 6º deste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 8º No caso dos serviços de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, prestados diretamente aos portadores de cartões de crédito ou débito e congêneres, o tomador é o primeiro titular do cartão. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 9º O local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador dos demais serviços referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar relativos às transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexos, que sejam prestados ao tomador, direta ou indiretamente, por: (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

I - bandeiras; (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

II - credenciadoras; ou (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

III - emissoras de cartões de crédito e débito. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 10. No caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador é o cotista. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 11. No caso dos serviços de administração de consórcios, o tomador de serviço é o consorciado. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 12. No caso dos serviços de arrendamento mercantil, o tomador do serviço é o arrendatário, pessoa física ou a unidade beneficiária da pessoa

jurídica, domiciliado no País, e, no caso de arrendatário não domiciliado no País, o tomador é o beneficiário do serviço no País. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

Não é de agora que esta forma de recolhimento gera a insatisfação de vários Municípios, principalmente naqueles de menor porte, pois tal entendimento proporciona uma distribuição desigual do ISS. Sabemos que os grandes prestadores de serviços estão situados nas grandes metrópoles, onde quase sempre fixam seus estabelecimentos, deixando em situação desconfortável os Municípios pequenos.

Ressalte-se que o art. 4º da LC supradita, descreve o conceito de estabelecimento prestador:

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

Neste sentido, entende-se por estabelecimento do prestador o local em que a prestação dos serviços acontece concretamente.

Pode-se inferir que o alcance normativo do termo estabelecimento prestador está umbilicalmente ligado ao Princípio da Territorialidade, pois este é a unidade econômica ou profissional onde o contribuinte, de modo permanente ou temporário, presta seus serviços.

Aires Barreto<sup>20</sup> esclarece que o estabelecimento prestador é definido pelo local em que a atividade preponderante é efetivamente executada, culminando com a consumação dos serviços.

O mesmo aduz serem fatores irrelevantes para caracterizá-lo elementos como o aporte do estabelecimento, o modo pelo qual a prestação é realizada ou

---

<sup>20</sup> BARRETO, Aires F. apud MELO, Fábio Soares de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Arrendamento mercantil (leasing). Critérios para a definição do município competente. Lei Complementar nº 116/2003. Revista Dialética, nº 102, p. 75, mar. 2004.

desenvolvida, a dimensão dos poderes administrativos e a existência de subordinação a outro estabelecimento de maior relevo.

Em julgamento acerca do critério espacial do ISS, o STJ manteve-se no sentido da Lei Complementar nº 116/2003, como se pode observar em julgamento:

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. PRECEDENTES.1. Nos termos da jurisprudência do STJ, o julgamento pelo colegiado do agravo regimental interposto contra decisão singular do relator supera a alegação de supressão de instância e de eventual ofensa ao art. 557, do CPC.2. Para Corte a quo, a competência tributária para a cobrança do ISSQN se fixa a partir do local da prestação do serviço, isto é, onde se dá o fato gerador.3. Ao decidir assim, o tribunal estadual dissentiu da jurisprudência desta Corte Superior que já decidiu: “a competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º)”. Agravo Regimental improvido. STJ. AgRg no AREsp nº 304493/SP. 2ª Turma. Relator Ministro Humberto Martins. DJe 26.08.2013.

Importante destacar um pequeno trecho do voto do Ministro Humberto Martins no julgamento acima descrito. Neste sentido:

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, a competência passou a ser o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento. No caso sob exame, como a agravada não se enquadra nas exceções previstas na lei, conforme consignado no próprio acórdão, forçoso concluir que se aplica ao caso a regra do caput, ou seja, no Lex domicili – local do estabelecimento prestador.

Em decisão mais recente, o Superior Tribunal de Justiça manteve a mesma posição legalista, a saber:

TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO EM QUE O SERVIÇO É EFETIVAMENTE PRESTADO.

1. Cinge-se a controvérsia à competência para exigir o ISS incidente sobre serviços na área de informática.

2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973, fixou o entendimento de que a competência tributária ativa para a cobrança do ISSQN, no sistema da Lei Complementar 116/2003, recai, em regra, sobre o Município em que é efetivamente realizado o serviço, e não sobre aquele em que formalmente estabelecida a sede da prestadora, ocorrendo o inverso na vigência do Decreto-Lei 406/1968.

3. No julgamento do mencionado Recurso Especial, foram estabelecidas as seguintes premissas: **a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/1968, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); e b) o sujeito ativo da relação tributária, a partir da LC 116/2003, é o Município onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora.**

4. A nova orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, mas também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS. Nesse sentido: AgRg no AREsp 466.825/MG, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 4.2.2016; AgInt no REsp 1.502.963/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 12.5.2016; AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 20.5.2014.

5. Agravo Interno provido.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""A Turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."" Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.""

(AgInt no AREsp 912524 / BA, rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 21.02.2017, DJe de 18.04.2017) (grifos nossos).

Ainda neste sentido, destaco o conceito de estabelecimento prestador trazido por Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>21</sup>, ao versar sobre a matéria:

Estabelecimento prestador vem a ser o local fixo, onde a pessoa exerce sua atividade ou administra seus negócios. Manifesta-se através da loja, do armazém, do escritório, do hospital, da oficina, da agência, do consultório, etc. não vem ao caso, a hipótese do estabelecimento ser a matriz, a filial ou a sede da empresa. O essencial é que a empresa tenha seu estabelecimento prestador (...). A lei faz referência a estabelecimento prestador. Assim, qualquer estabelecimento do contribuinte poderá determinar o local da incidência do ISS, pouco valendo a importância do estabelecimento (sede, matriz, filial, sucursal ou agência) ou o local onde esteja centralizada a escrita. O essencial é que o referido estabelecimento prestador do serviço seja o prestador do serviço e não outro. É o estabelecimento prestador que indicará o local a ser levado em conta para a incidência do ISS. Pode a empresa ter diversos estabelecimentos e nenhum deles ser o estabelecimento prestador.

Pairando dúvidas acerca da interpretação da LC 116/2003 referente a competência para arrecadar o ISS, surgiu no Estado de Santa Catarina um situação inusitada, onde uma empresa prestadora de serviços de leasing mantinha estabelecimentos em mais de um Município, não se sabendo ao certo qual deles poderia ser considerado como o local da prestação do serviço, apto, portanto, a realizar a retenção do tributo.

O impasse aconteceu justamente pelo fato de a prestadora ter sede administrativa em dois Municípios diferentes, atuando simultaneamente nas duas municipalidades.

---

<sup>21</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo: RT, 1975. p. 487.

No julgamento da situação tributária em questão o STJ firmou um precedente qualificado, definindo que, nos casos em que houver estabelecimentos prestadores de serviços de uma mesma empresa, sediados em mais de um Município, admite-se como local da incidência do ISS aquele estabelecimento onde ocorreu a efetiva prestação do serviço.

Vale dizer, o ente detentor da competência tributária onde se deu a execução da ação, o ato de prestar, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido como o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão do e aprovação do financiamento.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC. LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá 44 ser recolhido o tributo. (REsp. 1.060.210/SC, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª T., Dje. 05-04-2010)

## **CAPÍTULO 4 - A PANDEMIA DE COVID-2019 E O NOVO PARADIGMA ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS**



Em 31 de dezembro de 2019, a Organização Mundial de Saúde (OMS) foi alertada sobre o aparecimento de diversos casos de pneumonia, identificados na cidade de Wuhan, província de Hubei, na República Popular da China.

Tratava-se de um novo tipo de coronavírus, uma cepa até então não identificada em seres humanos, responsável pela causa de pneumonia grave.

A suspeita era de uma doença de origem zoonótica, já que os primeiros casos confirmados eram de frequentadores e trabalhadores do Mercado Atacadista de Frutos do Mar da região, que também vendia animais vivos.

O coronavírus não era algo novo no universo da ciência. Já se tinha conhecimento dele e, inclusive, já haviam sido identificados 07 tipos de coronavírus em seres humanos.

A novidade, entretanto, pairava sobre o fato de que a nova descoberta era a responsável pelo surgimento de uma nova doença, batizada de SARS-CoV-2, a Covid, altamente letal e, naquele momento, sem tratamento conhecido pelos médicos e pela ciência.

Em 30 de janeiro de 2020, ou seja, apenas um mês após a identificação dos casos na China, a Covid-19 havia se espalhado de forma avassaladora, levando a OMS a declarar que o surto do novo coronavírus constituía uma Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional (ESPII).

Cumprir destacar que este é o mais alto nível de alerta da Organização, de acordo com o previsto no Regulamento Sanitário Internacional, e que, naquele momento, fora emanada com o objetivo de aprimorar as ações de coordenação, cooperação e solidariedade global, buscando interromper a propagação do vírus.

Este alerta já havia sido emitido em outras oportunidades, igualmente excepcionais, ante ao potencial risco de disseminação internacional da doença.

Em 11 de março de 2020, a COVID-19<sup>a</sup> foi caracterizada como uma pandemia. A partir de então, o mundo, tal qual conhecíamos, não existia mais.

Neste sentido, importante citar artigo elaborado por Dominichi de Sá<sup>22</sup>:

---

<sup>22</sup> SÁ, Dominichi Miranda de. *Especial Covid-19: Os historiadores e a pandemia*. Fiocruz, 18, setembro, 2020. Disponível em: <https://www.coc.fiocruz.br/index.php/pt/todas-as-noticias/1853-especial-covid-19-os-historiadores-e-a-pandemia.html>.

Na primeira semana de fevereiro de 2020, o número de mortes pelo novo coronavírus ultrapassou 800 pessoas, e superou a Sars, doença causada pelo Sars-CoV-1 e que matou 774 pessoas em todo o mundo entre 2002 e 2003. Em 13 de fevereiro, o Centro de Controle e Prevenção de Doenças (CDC) dos EUA anunciou a transmissão assintomática do novo coronavírus. Em 14 de fevereiro, era confirmado o primeiro caso da África, no Egito. Em 15 de fevereiro, o diretor-geral da OMS, Tedros Adhanom, pediu aos governos dos estados nacionais que organizassem seus sistemas de saúde, pois era impossível prever a direção que a epidemia tomaria. No dia 24 de fevereiro, Adhanom pediu ao mundo que se preparasse para uma pandemia.

Em fins de fevereiro, Itália, Coreia do Sul e Irã vivenciaram surtos descontrolados da doença. O sistema de saúde italiano entrou em colapso, e o norte da Itália iniciou uma rígida quarentena. Grupos de risco eram estabelecidos entre idosos e portadores de comorbidades. Em 26 de fevereiro foi registrado o primeiro caso no Brasil. Em 28 de fevereiro, a OMS aumentou de “elevado” para “muito elevado” o nível de ameaça global do novo coronavírus.

O número de mortos no mundo já era de 3.000 pessoas em março. Em 11 de março, em função de níveis acelerados e crescentes de propagação e gravidade do vírus em diferentes países, a OMS decretou o surto como uma pandemia. Escolas e universidades em mais de 100 países foram fechadas e mais de 1 bilhão e meio de estudantes ao redor do mundo ficaram sem aulas. A UNESCO recomendou o recurso a plataformas, recursos e programas de ensino a distância, de forma a garantir o ensino remoto e a evitar a descontinuidade da aprendizagem.

A Europa foi considerada o centro ativo da Covid-19 pela OMS em 13 de março de 2020. Em 14 de março, a Espanha decretou lockdown. Neste período, os casos na Europa dobravam em períodos de 2 a 4 dias.

Houve uma corrida aos mercados em diversos países, para estocamento de alimentos, pois imperativos como “achatamento da curva epidemiológica”, com vistas à preparação dos sistemas de saúde para o recebimento gradativo de pacientes graves, “isolamento social”, “distanciamento social”, “quarentena” e “lockdown” ganharam as páginas de veículos diversos de informação. Também se tornaram decretos governamentais e esvaziaram as ruas do planeta. Estima-se que em torno de 3 bilhões de pessoas tenham entrado em quarentena no mundo nos primeiros meses da doença. Construção de hospitais de campanha, lavagem das mãos com sabão, uso intensivo de álcool gel para higienização diversa de compras e produtos, recebimento de *fake news* por *WhatsApp*,

etiqueta respiratória e rígidos limites para aglomerações tornaram-se parte da vida cotidiana.

No primeiro dia de abril, o Secretário-geral das Nações Unidas, António Guterres, afirmou que a crise do novo coronavírus seria o maior desafio humano desde a Segunda Guerra Mundial. Nesse mesmo período, o número de casos confirmados no mundo ultrapassava um milhão de pessoas, e o número de mortes era de 50 mil. Faltavam EPIs para os profissionais de saúde e ventiladores para os pacientes graves em UTIs de muitos países. Em 11 de abril, os Estados Unidos se tornaram o novo epicentro da pandemia no planeta.

Em meados de abril, já eram dois milhões de casos, em panorama altamente nebuloso dadas as enormes diferenças de testagem e notificação entre os países. Neste mesmo mês, a OMS indicaria a testagem em massa nos estados nacionais para mapear a real extensão da Covid-19 no mundo.

Em maio, a Covid-19 tornou-se a maior *causa mortis* no Brasil.

O primeiro caso de coronavírus confirmado no Brasil apareceu em 26 de fevereiro de 2020. Não demorou muito para que caos fosse instalado.

Neste momento, a pandemia da Covid-19 já se apresentava como um dos maiores desafios sanitários em escala global deste século. E aqui, Governo Federal, Estados e Municípios não se entendiam, não tinham ações coordenadas e os problemas no sistema de saúde aumentavam a passos largos.

Enquanto o mundo restringia suas fronteiras, limitava o acesso ao seu espaço geográfico, adotava medidas de distanciamento social para controlar a forte disseminação do vírus, ficávamos discutindo acerca de qual melhor forma de isolamento social a ser adotada, ou não.

Os casos foram aumentando vertiginosamente.

No Brasil, em 06 de fevereiro de 2020 foi sancionada a Lei 13.979, que é a Lei Nacional da Quarentena no combate à proliferação do coronavírus, dispendo sobre medidas para o enfrentamento da epidemia da COVID-19. Entre as estratégias adotadas, estavam a quarentena, o isolamento social, o distanciamento social e o *Lockdown*.

Estas estratégias são conhecidas como Intervenções Não Farmacológicas (INF), que visam inibir a transmissão da doença entre humanos, desacelerando a

sua disseminação, para, via de conseqüência, postergar o pico de ocorrência da chamada “curva epidêmica”.

Insta salientar que as INF são utilizadas quando não existem medicamentos, vacinas ou tratamentos medicinais que possam combater o surto, epidemia ou pandemia, que era o caso.

Em 06 de março de 2020 eram apenas 13 os casos confirmados da doença no Brasil, que, na época, monitorava 768 suspeitos. Naquele momento, o Ministério da saúde anunciava a ampliação de medidas para reforçar a assistência médico-hospitalar no país, dentre elas a disponibilização da Telemedicina, para o auxílio no atendimento a doentes graves.

No dia 13 de março de 2020 o Ministério da Saúde regulamenta critérios de isolamento e quarentena, inicialmente aplicados pelas autoridades sanitárias em pacientes com suspeita ou confirmação de infecção por coronavírus.

Poucos dias depois, no dia 20 de março do mesmo ano, o Ministério da Saúde declara o reconhecimento da transmissão comunitária do novo coronavírus em todo o território nacional, apesar de nem todas as regiões do país apresentarem a disseminação pelo novo coronavírus. Entretanto, tal medida conferia autoridade ao Ministério diante de todos os gestores nacionais, que passaram a ter o dever de promover distanciamento social e evitar aglomerações.

Neste momento, o Presidente da República descreveu quais os serviços essenciais que deveriam ser mantidos em funcionamento no país, estando proibidos de parar em meio à pandemia. Dentre eles estavam os serviços relacionados à segurança pública, transporte, telecomunicações, internet, serviços de entrega, serviços funerários, serviços postais, fornecimento de água, gás, energia elétrica, coleta de lixo, combustíveis, etc.. Todas as demais estariam autorizadas a parar com suas atividades.

Em 22 de março o Presidente da República edita medida provisória que autoriza a suspensão do contrato de trabalho por até quatro meses. Neste interregno, a empresa deveria oferecer programa de qualificação profissional online e manter benefícios, como plano de saúde.

Cumprir destacar que desde o início do surto causado pelo avanço do novo Coronavírus, os Estados brasileiros, assim como diversos países do mundo,

começaram a adotar medidas restritivas de circulação para conter o contágio e a forte disseminação deste.

Inicialmente, o procedimento adotado e recomendado pelas autoridades sanitárias foi o distanciamento social, fato que impactou o setor de eventos com força.

Diante da necessidade de estratégias mais severas, os Governadores passaram a aplicar o chamado *Lockdown* em seus municípios.

“Lockdown” é um termo inglês e significa confinamento, isolamento compulsório. É um protocolo de emergência, que consiste no bloqueio total e isolamento absoluto, limitando a circulação interna de pessoas, impedindo, assim, o contato e a transmissão da nova doença entre as pessoas.

Trata-se de medida extrema que, se descumprida, enseja a aplicação de penalidades – de multa até detenção.

Durante a sua vigência estão autorizados a funcionar tão somente os serviços considerados como essenciais.

Com a decretação do Lockdown no Brasil e no mundo, uma nova realidade foi instaurada no cenário global. Diante de tal novidade, difícil mensurar o impacto que tal medida causou na economia mundial, sobretudo no setor empresarial.

A pandemia levou as pessoas para dentro de suas casas, obrigando-as a nela permanecer por mais tempo do que permitia a realidade que conheciam. Com escolas fechadas, aulas passaram a ser ministradas de forma remota. Supermercados e o comércio em geral passaram a se relacionar com seus clientes através do comércio eletrônico, virtual. Sites foram criados, lojas virtuais foram inauguradas.

Fábricas, escritórios, consultórios e estabelecimentos físicos foram fechados e substituídos por ambientes virtuais. Surgia, então, a era do “Home-office”, ou seja, do trabalho remoto, executado à distancia e prestado em qualquer lugar do planeta, mediante o uso de computadores, tablets, notebooks e smartphones com conexão pela Internet.

Questões como consumo consciente, utilização de dados digitais, novas métricas, etc. estão entre as tendências afloradas neste período e são situações que irão se manter no futuro.

É bem verdade que as mudanças preconizadas pelo cenário pandêmico já existiam. Se pararmos para analisar, não houve, de fato, uma inovação nas formas de consumir, prestar serviços, se relacionar com empresas ou realizar tarefas. Estas circunstâncias já existiam, são anteriores à realidade pós-pandemia. Entretanto, eram utilizadas em menor escala.

Voltando a realidade do aspecto espacial do ISS, objeto de estudo deste trabalho, imperioso destacar que a pandemia fortaleceu a prestação do serviço dentro de um ambiente virtual.

Tendo em vista o estado de calamidade pública que tomou conta do nosso país, as empresas, as cooperativas e os profissionais autônomos precisaram assumir novas formas de prestação de serviços e se adaptarem às novas tecnologias, além de enfrentarem a crise econômica e cumprirem a legislação tributária, ainda presa ao aspecto físico de estabelecimento e da existência de um território geográfico real.

Neste contexto de instabilidade, os serviços prestados em ambiente virtual ganharam força e se tornaram, na maioria dos casos, uma saída para a manutenção da fonte de renda e de existência empresarial.

É lógico que, do ponto de vista tributário, já existiam desafios a serem enfrentados justamente por conta destas inovações tecnológicas, tais como indagações acerca da forma correta de tributação nos casos de serviços prestados via IFood, Netflix, Uber, Nuvem, etc.

Todavia, a pandemia fez surgir novos paradigmas e, conseqüentemente, novos questionamentos tributários frente aos novos serviços digitais ou prestados mediante uso de tecnologias em um ambiente virtual.

Como dito anteriormente, sabemos que o Fato gerador do ISS é a prestação do serviço e que o aspecto espacial do mesmo leva em consideração o previsto na LC nº 116/2003, qual seja, o local do estabelecimento do prestador.

As normas tributárias, sobretudo àquelas referentes ao local da prestação do serviço e ao conceito de estabelecimento prestador, ainda estão presas a um conceito físico, material e a limitações geográficas.

Neste sentido, imperioso mencionar duas situações que estão no centro da problemática envolvendo o aspecto espacial do ISS: a telemedicina e o trabalho remoto.

#### 4.1 – Telemedicina

De acordo com art. 1º da Resolução CFM nº 1643/2002 a telemedicina nada mais é do que a arte da medicina exercida através da Internet.

Art. 1º - Definir a Telemedicina como o exercício da Medicina através da utilização de metodologias interativas de comunicação áudio-visual e de dados, com o objetivo de assistência, educação e pesquisa em Saúde.

A telemedicina não surgiu com a pandemia. Na realidade, ela já existia antes e já era aplicada. No entanto, foi intensificada pela crise sanitária instalada em virtude da COVID-19 e a necessidade de permanecer em regime de lockdown.

Importante destacar entedimento de Flaviana Soares<sup>23</sup>:

Nessa formatação, a telemedicina atende ao propósito tanto preventivo quanto de tratamento em saúde, cuja abrangência pode ser local, regional, nacional ou internacional. A vantagem da telemedicina é de que ela pode ser implementada, em maior ou menor escala, em qualquer local que tenha acesso a algum meio tecnológico, até mesmo por ser uma modalidade racional e mais econômica de atendimento (por exemplo, atendimento a presos, a pessoas em aeronaves, navios, plataformas petrolíferas, sendo que a telemedicina também é utilizada em missões espaciais).

Em 2020, no Brasil surge a lei nº 13.989, que revogou a Resolução nº 2227/2018 e, de forma singela, trouxe viabilidade jurídica a existência deste modelo de trabalho durante a crise causada pelo coronavírus.

O art. 3º da referida lei aduz que:

---

<sup>23</sup> SOARES, Flaviana Rampazzo. *Percurso jurídico da telemedicina: um debate sobre tecnologia e direito comparado*. p. 262 a 282. In: PONA, Éverton W. e outros (coord.). *Negócio jurídico e liberdades individuais*. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

Art. 3º Entende-se por telemedicina, entre outros, o exercício da medicina mediado por tecnologias para fins de assistência, pesquisa, prevenção de doenças e lesões e promoção de saúde.

Em que pese o fato da supracitada lei ser transitória, tal situação antecipou debates acerca do local da prestação do serviço e do estabelecimento do prestador, no caso dos serviços médicos prestados à distancia.

Sendo a telemedicina a própria medicina, aplicam-se a ela todas as normas tributárias existentes em relação à prestação do serviço médico, em todas as suas modalidades.

Neste sentido, Paulo Caliendo e Flaviana Rampazzo Soares<sup>24</sup> argumentam:

Apesar dos argumentos serem bastante fortes para excluir a incidência do ISS sobre a telemedicina, cremos que a materialidade desse serviço se subsume na hipótese prevista legalmente, na Lista de Serviços da LC n. 157/2006. A telemedicina se caracteriza pela prestação remota e à distância de serviços de observação, diagnóstico e monitorização de pacientes, mediante o uso de recursos tecnológicos, conforme o próprio Conselho Federal de Medicina já regulamentou. Não haveria sentido em dispor do contrário, se a própria classe médica assim entende. Desse modo, nos dois casos de atuação citados pela doutrina especializada (Teleconsultas e Telemonitorização) haverá a incidência do imposto. Por óbvio, que novas especialidades que possam surgir ou que não se enquadrem no já previamente estudado pela literatura médica devem ser investigadas com cuidado.

Geralmente, telemedicina há a existência de um contrato, onde se ajusta a prestação do serviço. Quando a atividade é prestada de forma direta, o médico apresenta um diagnóstico ao paciente, é feito o pagamento e o encerra-se o contrato anteriormente firmado.

---

<sup>24</sup> SOARES, Flaviana Rampazzo *apud* CALIENDO, Paulo. Os Desafios da Telemedicina: Em debate sobre a tributação e tecnologia. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD. V. 11, nº 1, p. 307-327, Brasília, Jan-jun, 2017.



Porém, é comum a contratação de serviços médicos prestados de forma continuada, necessitando o paciente de acompanhamento médico por mais tempo, geralmente enquanto durar a moléstia.

Perceba que, sob o ponto de vista tributário, a telemedicina é um serviço médico normal, só que prestado através de um veículo digital, dentro de um ambiente virtual. Todavia, o fato gerador e a hipótese de incidência do ISS que lhe é exigível, existem e se perfazem como na medicina que é exercida presencialmente.

Há um contrato de prestação de serviço, há um ajuste de vontades pela realização da consulta, há a prestação de um serviço (obrigação de fazer) e o médico recebe o pagamento por ele. A hipótese de incidência encontrou o fato gerador do ISS (que é a prestação), ocorreu o fenômeno da Subsunção Tributária e a obrigação tributária nasceu.

Ademais, cumpre destacar que a medicina já consta como serviço elencado na lista anexa à LC nº 116/2003, possibilitando a exação.

Diante disto, cumpre questionar qual o local de incidência do ISS neste caso, ou seja, qual o Município competente para arrecadar o tributo?

A tecnologia não está presa a um lugar físico, a um território geográfico e a legislação brasileira não está totalmente preparada para enfrentar as novidades tecnológicas que se apresentam.

Entretanto, no caso da telemedicina a problemática parece já ter respaldo normativo.

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo incidente na origem, em regra.

Atualmente, aplica-se o previsto na LC nº 116/2003, já mencionada anteriormente: o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na ausência deste, no domicílio do prestador. Como o serviço de telemedicina não consta na relação prevista no art. 3º da LC nº 116/2003, esta atividade não ingressaria no rol das exceções previstas no diploma legal mencionado.

Vale lembrar que, para fins de ISS, estabelecimento do prestador é a unidade econômica organizada para prestar. Aquela unidade onde o prestador exerce sua atividade e administra seus negócios.

Imperioso refletir acerca da telemedicina, quando esta é praticada em sistema de Home-office, pois muito se discute se tal situação ocasionaria o deslocamento da competência tributária, para fins de ISS.

Duas alternativas podem ser vislumbradas, quais sejam, a tributação no local do prestador ou no local onde está o paciente.

Há quem entenda que, no serviço prestado via Internet, o local da prestação é o próprio ambiente virtual. Data máxima vênia, não concordamos com esta linha de raciocínio.

Pensamos que o ambiente virtual nada mais é do que o meio, a maneira pela qual o serviço é prestado. O modo como o serviço é executado não pode ser confundido com o local em que a prestação acontece.

A alternativa de considerar o serviço prestado no local do estabelecimento prestador segue o modelo de tributação dos serviços médicos e pode ser justificada pelo fato de que as decisões médicas são tomadas nesse estabelecimento, independentemente de onde se encontre o utente do serviço.

Por isto, para fins fiscais nos moldes atuais, deve-se buscar a localização do estabelecimento prestador do médico em exercício da telemedicina, da unidade organizada para atender este serviço.

Flaviana Rampazzo e Paulo Caliendo<sup>25</sup>, oportunamente esclarecem:

Cabe distinguir três relações jurídicas, que podem surgir com a telemedicina: entre o paciente e o médico, entre o médico e médico prestador e entre estes e o provedor de saúde. Este último pode ser identificado como a organização ou empresa intermediária dos fluxos de trabalho e informações entre os profissionais de saúde. Nesses três casos aplica-se a regra geral de tributação no local da sede do estabelecimento. Situação diversa ocorrerá quando houver a presença de um equipamento fixo, fornecido por uma clínica médica, por exemplo, para a realização de teleconsulta ou telemonitoração. Nesse caso, seria o aparato médico um estabelecimento fixo do prestador no domicílio do utente, nos termos do art. 4º da LC n. 116/2006. Nesse caso, operar-se-ia uma mudança de competência da sede para o local da prestação? É possível afirmar que sim,

---

<sup>25</sup> SOARES, Flaviana Rampazzo *apud* CALIENDO, Paulo. Os Desafios da Telemedicina: Em debate sobre a tributação e tecnologia. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD. V. 11, nº 1, p. 307-327, Brasília, Jan-jun, 2017.

nesse caso e pelas regras atuais, havendo o deslocamento da regra de competência do tributo da sede para o local de presença do equipamento fixo.

Desta forma, não se pode considerar que houve mudança no aspecto espacial do ISS caso um médico precise realizar a telemedicina em uma situação de home-office (ou à distância), por estar impedido de se deslocar até o estabelecimento fixo. O que aconteceu, na verdade, é que este médico está, à distância, prestando um serviço que, estruturalmente, está fincado na unidade econômica na qual ele costumeiramente atende e é este o local da incidência do tributo.

Entretanto o assunto ainda é controverso. Ante a ausência de uma legislação mais eficiente, busca-se uma maneira de encaixar a situação fática descrita dentro dos moldes normativos atuais para que o tributo possa ser legalmente cobrado.

#### 4.2 – Trabalho Remoto

Como anteriormente dito, a pandemia da COVID-19 trouxe a necessidade da aplicação do lockdown e a nova realidade pandêmica trouxe à baila a compulsoriedade pela adoção do trabalho realizado à distância.

A transição do trabalho presencial para o remoto trouxe profissionais dos mais variados setores e segmentos da economia para o ambiente virtual.

Todavia, como no caso da Telemedicina, o trabalho remoto não foi uma novidade introduzida pela pandemia. Era uma modalidade de trabalho que já existia em face da globalização e dos constantes avanços tecnológicos, mas que era pouco praticada e difundida.

As pessoas estavam acostumadas ao ambiente laboral físico, em estabelecimentos fixos e presenciais, mas já existiam aquelas empresas e repartições públicas que aplicavam regras menos rígidas de trabalho e que, não só aceitavam, como usufruíam do “teletrabalho”, limitado a alguns dias da semana.

Entretanto, cumpre esclarecer que o trabalho remoto, objeto deste estudo, não se confunde com a expressão “Teletrabalho”, adotada pela legislação trabalhista brasileira.

A expressão “Teletrabalho” foi adotada pelo Direito do Trabalho, ao fazer referência a modalidade laboral realizada em um ambiente distante do espaço física da empresa ou instituição. Nela há a existência de regras trabalhistas e a presença dos pressupostos que configuram a relação de emprego, subordinados às regras previstas no art. 6º e nos artigos 75-A a 75- E da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

**Art. 75-A.** A prestação de serviços pelo empregado em regime de teletrabalho observará o disposto neste Capítulo.

**Art. 75-B.** Considera-se teletrabalho a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua natureza, não se constituam como trabalho externo.

Parágrafo único. O comparecimento às dependências do empregador para a realização de atividades específicas que exijam a presença do empregado no estabelecimento não descaracteriza o regime de teletrabalho.

**Art. 75-C.** A prestação de serviços na modalidade de teletrabalho deverá constar expressamente do contrato individual de trabalho, que especificará as atividades que serão realizadas pelo empregado.

§ 1º - Poderá ser realizada a alteração entre regime presencial e de teletrabalho desde que haja mútuo acordo entre as partes, registrado em aditivo contratual.

§ 2º - Poderá ser realizada a alteração do regime de teletrabalho para o presencial por determinação do empregador, garantido prazo de transição mínimo de quinze dias, com correspondente registro em aditivo contratual.

**Art. 75-D.** As disposições relativas à responsabilidade pela aquisição, manutenção ou fornecimento dos equipamentos tecnológicos e da infraestrutura necessária e adequada à prestação do trabalho remoto, bem como ao reembolso de despesas arcadas pelo empregado, serão previstas em contrato escrito.

Parágrafo único. As utilidades mencionadas no *caput* deste artigo não integram a remuneração do empregado.

**Art. 75-E.** O empregador deverá instruir os empregados, de maneira expressa e ostensiva, quanto às precauções a tomar a fim de evitar doenças e acidentes de trabalho.

Parágrafo único. O empregado deverá assinar termo de responsabilidade comprometendo-se a seguir as instruções fornecidas pelo empregador.

De acordo com informações da Secretaria de Comunicação do Tribunal Superior do Trabalho<sup>26</sup> “A previsão legal para o teletrabalho aparece no artigo 6º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que afasta as distinções entre o trabalho realizado no estabelecimento do empregador, o executado no domicílio do empregado e o realizado a distância, desde que estejam caracterizados os pressupostos da relação de emprego. O parágrafo único do dispositivo, introduzido em 2011, estabelece que “os meios telemáticos e informatizados de comando, controle e supervisão se equiparam, para fins de subordinação jurídica, aos meios pessoais e diretos de comando, controle e supervisão do trabalho alheio”.

A Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017) introduziu um novo capítulo na CLT dedicado especialmente ao tema: é o Capítulo II-A, “Do Teletrabalho”, com os artigos 75-A a 75-E). Os dispositivos definem o teletrabalho como “a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua natureza, não se constituam como trabalho externo”. Assim, operações externas, como as de vendedor, motorista, ajudante de viagem e outros que não têm um local fixo de trabalho não são consideradas teletrabalho.

De acordo com o texto, embora o trabalho seja realizado remotamente, não há diferenças significativas em relação à proteção ao trabalhador. “Os direitos são os mesmos de um trabalhador normal. Ou seja, vai ter direito a carteira assinada, férias, 13º salário e depósitos de FGTS”, explica o ministro Agra Belmonte, do Tribunal Superior do Trabalho (TST).

Já o trabalho remoto, objeto da pesquisa é aquele prestado por um profissional do setor privado, pelo prestador de serviços, mas dentro de um ambiente virtual.

---

<sup>26</sup> Secretaria de Comunicação Social do Tribunal Superior do Trabalho. *Especial Teletrabalho: o trabalho onde você estiver. Entenda o que é o teletrabalho, quais os seus direitos e algumas dicas de saúde, tecnologia e produtividade.* Disponível em <https://www.tst.jus.br/teletrabalho#:~:text=A%20previs%C3%A3o%20legal%20para%20o,os%20pressupostos%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20de>.

É aquele serviço prestado através da rede mundial de computadores, smartphones, tablets e semelhantes, ou seja, pelas tecnologias de informação com conexão pela Internet.

Aqui não há subordinação, nem os demais elementos que configuram a relação de emprego. Aqui há autonomia e ajuste de vontades entre o prestador e o tomador do serviço, para a consecução de uma obrigação de fazer, onerosa e realizada através dos meios digitais.

À guisa de exemplo, cumpre destacar o pensamento de Lúcia Santaella<sup>27</sup> a respeito do tema:

A prestação de serviços, no teletrabalho, é no ambiente virtual. O ciberespaço é um ambiente que permite inúmeras possibilidades de mundo “real”. Pode-se afirmar que se trata de um local real, porém não físico. É um ambiente onde pessoas do mundo todo podem interagir sem estar, de fato, presentes. É um novo espaço de comunicação, representação e interação. O termo ciberespaço, em sua etimologia, já propõe essa nova noção: cyber-espaço, ou seja, um espaço diferente, cibernético, com novas possibilidades e implicações. Nesse diapasão, o ciberespaço possibilita a transmissão de dados e informações de um lugar para qualquer outro de forma célere e eficaz, além de possibilitar a interação entre pessoas de um modo não físico, porém trata-se de possibilidades reais que acontecem no mundo físico, mas de uma forma cibernética. O ciberespaço deve ser concebido como um mundo virtual global coerente, independente de como se acede a ele e como se navega nele. (...) No seu sentido mais amplo o ciberespaço refere-se a um sistema de comunicação eletrônica global que reúne os humanos e os computadores em uma relação simbiótica que cresce exponencialmente graças à comunicação interativa. Trata-se, portanto, de um espaço informacional, no qual os dados são configurados de tal modo que o usuário pode acessar, movimentar e trocar informação com um incontável número de outros usuários.

---

<sup>27</sup> SANTAELLA, Lucia. *Navegar no ciberespaço: o perfil cognitivo do leitor imersivo*. São Paulo: Palus, 2004, p. 40-41 e 45.

No âmbito do direito privado, o contrato de prestação de serviço caracteriza-se pela presença do prestador, do tomador, do objeto (que é a prestação de serviço em si) e do pagamento pela contraprestação.

Vale lembrar que, para fins de incidência do ISS, este serviço precisa estar elencado na lista anexa à LC nº 116/2003, ainda que prestado de forma remota ou à distância.

Com efeito, importante destacar o posicionamento de Heleno Torres<sup>28</sup> a respeito da situação:

Somente quando houver “prestação de serviços”, o que somente poderá ser assim identificada mediante a presença da respectiva “causa” ou finalidade prática e jurídica do contrato de serviço, é que poderá ser exercida a competência municipal, na exigibilidade do ISS. Aqui fica afirmada tese fundamental: não existe vis atractiva absoluta do conceito de “estabelecimento”, pela simples localização deste em dado município no qual seja praticado algum ato negocial. A incidência do ISS só se opera se presentes os requisitos do artigo 114 do CTN, ou seja, as condições necessárias e suficientes à ocorrência da efetiva prestação do serviço nos seus domínios. Com efeito, tem que haver uma causa ou uma finalidade prática do contrato de serviço, pois os casos em que a prestação de serviço ocorreu em outros locais não podem ser imputados ao estabelecimento no qual somente operou-se uma “venda de contrato” (como nos planos de saúde), onde se deu apenas um “serviço-meio” (logística) ou onde se deu simples “coleta” (recebimento de material).

Desta forma, realizado o fato gerador do ISS e estando o serviço prestado através do cyberspaço constante na lista anexa à LC n. 116/2003, cumpre refletir acerca de qual o Município competente para a cobrança do tributo.

Como já dito em momentos anteriores, a regra geral estabelece que o Município competente para a cobrança do ISS é aquele onde está situado o estabelecimento do prestador e, na ausência deste, o local do seu domicílio.

---

<sup>28</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eternodilema-local-servico>. 2017.

Entretanto, existe a possibilidade de incidência no local onde o serviço for prestado, no caso dos serviços elencados no rol das exceções do art. 3º da LC nº 116/2003.

Nestes casos, para poder fazer incidir a norma de direito tributário, tal como existe hoje, é necessário que o prestador esteja exercendo suas atividades habituais em um estabelecimento fixo ou, na ausência deste, que seu domicílio possa ser localizado.

Em outras palavras, como o ISS é um tributo que, em regra, incide na origem, é preciso encontrar geograficamente o estabelecimento do prestador ou o domicílio deste para que o Município destinatário do tributo seja identificado.

Muito mais fácil seria localizar o tomador do serviço, pois este geralmente tem domicílio permanente e contrata serviços cujos resultados beneficiarão Municípios que, por força da ordem jurídica atual, não são e nem serão beneficiados, do ponto de vista fiscal, com a realização destes. No entanto, não foi esta a opção do legislador e, para ajustarmos o cenário do teletrabalho à realidade tributária atual, precisamos identificar o Município do estabelecimento ou do domicílio do prestador.

Sabemos que, no caso do teletrabalho, o prestador do serviço pode realizar a sua atividade em qualquer lugar, a qualquer momento, bastando estar o conectado à Internet. Muitas vezes presta seus serviços através de um site ou até mesmo através de um e-mail, o que, pela regras do direito brasileiro, até facilitaria a identificação do ente político competente para a exação.

Vale lembrar que, nestes casos, o local do estabelecimento ou domicílio do prestador pode ser identificado pelo local onde se encontrar o provedor que hospeda o site ou o e-mail do mesmo, identificados pelos seus números de CPF ou CNPJ.

No Brasil, a Resolução do Comitê Gestor Internet do Brasil atribuiu à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP) a responsabilidade pelos registros de domínio e atribuição de endereços de IP (internet Protocol), a saber:

Destarte, evidenciados os principais pontos constantes na Resolução CG n.º 001/98, cumpre tratar da Resolução CG n.º 002/98.

Principais aspectos da Resolução CG n.º 002/98:

O Comitê Gestor Internet do Brasil – CG, no uso das atribuições outorgadas pela Portaria Interministerial MC/MCT nº 147, de 31 de maio de 1995, tendo em vista o disposto na Resolução CG nº 001, de 15 de abril de 1998, e considerando que, para conectividade à Internet, com o objetivo de



disponibilização de informações e serviços, é necessário o registro de nomes de domínio e a atribuição de endereços IP (Internet Protocol), bem como a manutenção de suas respectivas bases de dados na rede eletrônica; decidiu aprovar a Resolução CG n.º 002/98 de sorte a disciplinar os parâmetros necessários para a execução das atividades de registro dos nomes de domínio no âmbito da rede mundial de computadores, bem como a determinação da entidade competente para tal.

Nos termos baixados pelo Comitê Gestor da Internet Brasil, foi considerado como órgão competente para realizar as atividades de registro de nomes de domínio, distribuição de endereços do Internet Protocol (Ips) e sua respectiva manutenção na rede eletrônica Internet, foi a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP), que tem o dever de seguir todas as condições de registro e cancelamento de nomes de domínio, previstas nos exatos termos da Resolução CG n.º 001/98. Assim, diante da necessidade de se proceder ao registro de nomes de domínio na grande rede, o interessado deverá o fazer por meio da FAPESP.

A pesar disto, esta apenas é uma sugestão de interpretação, com o objetivo de vincular o meio virtual ao meio físico, no intuito de tornar possível a cobrança do ISS nos serviços prestados na modalidade apresentada e dentro dos contornos previstos na LC nº 116/2003, no CTN e na CF.

## **CAPÍTULO 5 - A REALIDADE DOS MUNÍCIPIOS BRASILEIROS**

Sabemos a realidade dos Municípios brasileiros. Não menciono aqui as grandes metrópoles ou até mesmo os Municípios de maior porte, detentores de uma estrutura fiscal organizada, capaz de arrecadar os tributos que lhes são devidos de forma rápida e, na maioria das vezes, eficaz.

No âmbito da União temos a Receita Federal do Brasil, órgão federal com a responsabilidade de administrar tributos federais, além de outras funções previstas no art. 15, Anexo I, do Decreto nº 6.764, de 10 de fevereiro de 2009. São dotados de estrutura invejável e respeitadíssima, com postos espalhados em todo o país e um corpo robusto de servidores públicos, analistas, auditores fiscais e equipamentos

modernos, capazes de cruzar dados constantes nos diversos órgãos e bancos de dados do país, na busca de uma maior e efetiva fiscalização.

No âmbito estadual temos as Secretarias Fazendárias, órgãos estaduais também dotados de estrutura fiscalizatória e arrecadatória organizada, capazes de executar suas competências fiscais com maestria.

Já no âmbito municipal é preciso fazer uma distinção entre o que acontece nos grandes centros e o que acontece nas pequenas regiões. O Brasil possui mais de 5500 Municípios, todos com competência tributária para instituir seus tributos e promover sua arrecadação e fiscalização dentro dos limites e balizas estabelecidos pela Constituição Federal.

Quando se pensa nos grandes Municípios, localizados nos grandes centros urbanos, não existe tanto problema, pois estes possuem uma estrutura fazendária estruturada, haja vista o seu potencial arrecadatório (pelo o volume de receitas tributárias que arrecadam) e poder de fiscalização.

Entretanto, esta não é a realidade da esmagadora maioria dos Municípios do país, que são de menor extensão. Muitas vezes, nestes locais, o gestor público não tem interesse em manter ou criar uma estrutura fazendária organizada, moderna, com sede e servidores para atuarem em prol do Fisco estadual. Tal circunstância demanda recursos, muitas vezes escassos e destinados a outros setores de maior relevância e interesse da população envolvida.

O gestor público administra as finanças da forma mais conveniente para os seus administrados, dentro dos parâmetros previstos pela Constituição Federal e leis as quais deve obediência.

Sabemos que o Imposto sobre Serviços é um tributo de natureza fiscal, que visa a arrecadação e suprir as necessidades públicas. Precisa ser instituído por Lei ordinária para poder ser cobrado e os serviços prestados pelo contribuinte do imposto necessitam constar na relação prevista na lista anexa à LC nº 116/2003.

Os serviços até existem e são prestados nestas localidades. Afinal, sempre existe um alguém prestando um serviço e um tomador necessitando dele.

É um tributo que, via de regra, está sujeito ao lançamento por homologação, onde o próprio contribuinte é o responsável por verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido, cabendo a autoridade fiscal o papel de homologar ulteriormente.

Todavia, cumpre lembrar que, no caso de ISS sobre regime fixo ou irregularidade de recolhimento, o lançamento será feito de ofício. Vale dizer, a própria Autoridade Administrativa verificará o nascimento do fato gerador, determinará a matéria tributável, identificará o sujeito passivo e calculará o montante devido. A depender do caso, será ela também a responsável pela aplicação das penalidades cabíveis.

Perceba que tais medidas exigem um aparato fiscal muito caro (na visão destes gestores diante da realidade municipal) e moderno. Por isto que, na maioria das vezes, o que não existe é interesse do Administrador público em tributar estas relações nos Municípios de pequena expressão, pois tais medidas implicariam em deslocamento de um volume de recursos importante para outros setores sociais e econômicos da região que administra.

Desta forma, apesar de ser um Imposto promissor e com potencial arrecadatório crescente, a verdade é que a esmagadora maioria dos Municípios brasileiros prefere não exercer a sua capacidade tributária ativa e apenas continuar recebendo recursos oriundos do sistema de repartição de receitas previsto na Constituição Federal.

## **CAPÍTULO 6 – O POTENCIAL ARRECADATÓRIO DO ISS E A “GUERRA FISCAL”**

O Brasil é uma República Federativa e, por isso, temos entes políticos detentores de autonomia, que devem conviver de forma harmônica entre si.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são dotados de competência e as exercem dentro das balizas delimitadas pelo Texto Maior, sujeitando-se a autorizações e às vedações ali prescritas.

Desta forma, não há que se falar em superioridade entre estes entes políticos, pois cada qual tem a sua importância e os seus poderes, permanecendo em posição de igualdade entre eles.

Em virtude desta isonomia, haja vista cada qual ter sua competência muito bem delimitada pelo constituinte, um ente não pode interferir no campo de atuação dos demais.

Apesar de toda a delimitação e autonomia, é forçoso dizer que o exercício das competências tributárias não pode ser realizado de forma indiscriminada. Os limites constitucionalmente previstos necessitam ser observados.

Entretanto, valendo-se de uma justificativa de natureza fiscal, algumas pessoas jurídicas de direito constitucional interno deixam, propositadamente, de observar os requisitos ao exercício da competência tributária. Na maioria dos casos agem desta forma com o escopo de reduzir a carga tributária em sua localidade, visando angariar investimentos particulares.

Trata-se da chamada “guerra fiscal” que, na visão de Guilherme Bueno de Camargo<sup>29</sup> é:

(...) a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privativos por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência das estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.

Tal situação traz indesejáveis conseqüências econômicas e sociais para o país, pois quando um ente toma medidas indiscriminadas para atrair investidores e elevar recursos arrecadados, outros se vêem lesados, sobretudo aqueles Estados e Municípios menos favorecidos, com menores condições de enfrentar a concorrência em situação de igualdade.

Convém mencionar também as situações em que há disputa pela atração de estabelecimentos prestadores de serviço visando incrementar a arrecadação Municipal, através da instalação destes contribuintes em seus territórios geográficos.

Em que pese tal situação ser corriqueira, o texto constitucional tentou criar óbices a tais práticas através da edição da Emenda Constitucional nº 37/2020 que, dentre outras medidas, impôs, via Lei Complementar, a fixação de alíquotas

---

<sup>29</sup> CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos-: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 186-187.

mínimas, a função de regular a forma e as condições como as isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos e revogados.

Neste contexto, destaco o fato de os Municípios terem a liberdade de fixar as alíquotas do ISS, estabelecendo como 2% o percentual mínimo (art. 88, I, do ADCT) e 5% o percentual máximo (art. 8º, inc. II, da LC 116/2003).

Observe que, dentro deste parâmetro, sempre existe aquele Município que decide tributar pela menor alíquota possível, oferecendo estímulos para a fixação de estabelecimentos prestadores em sua localidade.

Não raro também, em razão desta prática, notar a criação dos chamados “estabelecimentos fantasmas”, onde grandes empresas, atraídas pela alíquota mínima, fixam seus estabelecimentos em cidades circunvizinhas aos grandes centros urbanos, mas prestam seus serviços em outra localidade.

Perceba que tal medida é realizada como válvula de escape para uma tributação maior e que, apesar de lícita, proporciona lesão aos cofres públicos.

É claro que o contribuinte sempre quer pagar menos e o Fisco quer arrecadar mais. Entretanto, quando não se arrecada o montante devido, toda uma população sofre com as conseqüências da ausência de recursos, que servem para custear os serviços públicos ofertados pelos entes políticos.

No tocante ao ISS, é cediço que a arrecadação está umbilicalmente ligada ao nível de desenvolvimento e centralização urbana, ao dinamismo do setor de Serviços e ao exercício da capacidade tributária ativa (que efetiva a competência tributária outorgada pela CF).

Estas características tendem a aumentar o potencial de arrecadação própria do ISS e, conseqüentemente, a provisão de receitas destinadas a saúde, educação, assistência social, regularização urbana, saneamento básico, etc.

Num primeiro momento cumpre discorrer sobre a questão do exercício da capacidade tributária ativa. Neste sentido, importante destacar Eduardo Sabbag:

Em tempo, frise-se que podem ocorrer situações, no plano da criação do imposto, em que exista competência tributária sem, contudo, haver a capacidade tributária ativa. Não raro encontramos municípios brasileiros de pequena extensão que, por receberem valores razoáveis a título de repartição de receitas tributárias (art. 158 da CF), não têm necessidade – quiçá, condições apropriadas – de cobrar o ISS de sua competência. Sabe-se que os municípios apropriam-se de algumas fatias do “bolo” da União

(50% de ITR, podendo chegar a 100%, se optarem pela arrecadação e fiscalização; e 100% do IRRF) e dos Estados-membros (50% de IPVA e 25% do ICMS). Tal contexto pode desestimular o processo de instituição do imposto pelo Município, mas isso não significa que tenha havido renúncia da competência tributária. (SABBAG, 2021, p. 1258).

Por último, não menos importante, no tocante ao dinamismo do setor de serviços, cumpre destacar que o ISS incide sobre uma base que cresceu muito nos últimos anos, sobretudo após a pandemia da COVID-19 e com todas as possibilidades abertas pelo crescimento da economia digital.

No âmbito municipal, o ISS é o tributo que apresenta um desempenho arrecadatário melhor que os demais, pois entre os tributos indiretos do Brasil não há aquele que chegue perto do potencial expansivo que o ISS vem apresentando nos últimos anos.

Não é sem razão que os Prefeitos dos Municípios passaram a chamar o ISS de “Imposto do Futuro”, ao argumento de que o setor de serviços aponta um crescente domínio na economia brasileira e tendem a dominar a economia moderna.

Atentos a esse grande potencial arrecadatário, maior que o ICMS a título de exemplo, é que seguem as tratativas para tentar se promover uma reforma tributária, em particular as PEC nº 45/2019 da Câmara e a PEC nº 110/2019, ambas propondo a extinção do ISS e criação de um imposto nacional sobre o valor adicionado sobre bens e serviços.

Data vênia, esta não é a medida correta a ser tomada, pois está se deixando em segundo plano o enfrentamento da maior problemática do ISS, consistente no antigo dilema acerca do local da prestação dos serviços.

É veemente a necessidade de mudança e atualização das normas tributárias do referido imposto, sobretudo quando se pensa em todo o potencial arrecadatário que o setor de serviços vem apresentando. Entretanto, a criação de um novo imposto, que beneficia as grandes metrópoles ou, até mesmo, é capaz de alterar a sistemática da repartição de receitas entre os Estados e os Municípios não me parece ser a melhor solução.

## **CAPÍTULO 7 - A INVERSÃO DA LÓGICA DO LOCAL DA TRIBUTAÇÃO**

Como dito anteriormente, a sistemática jurídica atual utiliza o entendimento de que o ISS deve ser cobrado pelo Município do estabelecimento do prestador dos serviços ou, na ausência deste, no local do seu domicílio.

Determina, como exceção à regra geral, que a exação seja devida ao Município onde o serviço for prestado.

Esta posição, adotada pelos Tribunais Superiores, alega que o local da sede da empresa deve ser mantido e considerado como o legitimado para recolher o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pela impossibilidade de identificação do local da efetiva prestação de determinados serviços.

Para os defensores desta linha de raciocínio, adotar o local da prestação dos serviços como critério de identificação do ente tributante não é a medida correta, já que, para eles, em muitos casos não é possível o local exato do efetivo cumprimento do serviço. Fato este que, em suas visões, provocaria situações de “guerra fiscal” e disputa pelo cumprimento da obrigação jurídico-tributária.

Nesta esteira, cumpre destacar posicionamento contrário, que vem ganhando força na doutrina tributária, apresentada por Ives Gandra Martins e Marilene Martins<sup>30</sup> ao propor a substituição da sistemática atual de tributar na origem e passar a realizar a tributação no destino, ou seja, no local da prestação ou consumo do serviço.

Tal medida, além de lógica, apresenta-se econômica e eficaz aos cofres municipais, pois propõe apenas uma mudança na interpretação da expressão “estabelecimento de prestação”.

Os ilustres autores propõem uma inversão da lógica aplicada, ou seja, ao invés de proceder a tributação na origem, começar a realizar a tributação no destino. Assim, a expressão “estabelecimento prestador” seria entendida como o local onde a prestação acontece, ou seja, onde o serviço é efetivamente executado.

Nunca é demais lembrar que o tributo passa a ser devido somente após a ocorrência do Fato gerador que, no caso do imposto em comento, é a prestação.

---

<sup>30</sup> V. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos irrelevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, p. 158-181 (166-168), v. 182, nov. 2010.

Nesta lógica, nada mais justo, do ponto de vista fiscal, que o ISS seja recolhido pelo Município em que o fato gerador efetivamente ocorra, prestigiando o critério espacial da hipótese de incidência.

Neste sentido, os autores supracitados ainda discorrem que:

A definição do critério espacial é, portanto, matéria que ultrapassa os limites de competência municipal, visto que está relacionado, diretamente, ao sistema de repartição de competência constitucional e, conseqüentemente, no caso do ISS, ao seu próprio fundamento de validade.

Tal proposta seria de fácil aplicação, inclusive nos casos dos serviços prestados mediante uso de tecnologias (cyberespaço), como no caso da telemedicina e teletrabalho.

É muito mais fácil identificar o local em que a prestação acontece do que localizar o estabelecimento do prestador dos serviços, sobretudo quando este serviço pode ser prestado em qualquer localidade do planeta ou quando o prestador não possui estabelecimento físico fixo.

Em suma, as vantagens da inversão da lógica apresentada por Ives Gandra e Marilene Talarico são latentes. Além de proporcionar maior segurança jurídica e menos questionamentos acerca de qual deve ser o local onde está sediado o estabelecimento ou domicílio do prestador, simplifica a legislação tributária.

Em que pese o fato da matéria ainda ser controvertida, é possível afirmar que a melhor solução está em admitir a tributação no local da prestação, por duas razões principais.

A primeira delas decorre da natureza dos tributos sobre o consumo. Os serviços se incluem no conceito de consumo, em sentido amplo. Desse modo, a tributação deve ocorrer no local de destino, ou seja, onde o consumo aconteceu.

A segunda razão é de ordem federativa. Sendo o ISS um tributo local, que pode ser prestado por agente econômico com abrangência nacional, não seria adequado tributar somente no local da sede do prestador (que geralmente está fincada nos grandes centros urbanos ou cidades próximas, com maior expressão). Se o prestador tem a capacidade de executar serviços em todo o país, pensar em transferir os recursos de seus negócios e prestações de serviços somente a uma



localidade permitiria a concentração de receitas em um único Município (os de maior monta). Tal situação, além de desigual, estimularia a guerra fiscal entre Municípios com diferentes realidades e capacidades econômicas.

Desta forma, a medida sugerida por esta corrente é capaz de promover maior justiça social e equidade, pois enquadra a legislação tributária à realidade dos Municípios brasileiros.

Ademais, é preciso ter em mente que o conceito de estabelecimento comercial pertence ao direito privado e o legislador tributário não está autorizado a alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos e formas de direito privado, para fins de exigência tributária. E, na solução proposta, o conceito de estabelecimento se mantém, já que a solução aponta, tão somente, uma mudança de paradigma: o que é regra passaria a ser considerada como exceção e o que hoje é exceção se tornaria a regra geral.

## **CAPÍTULO 8 - A QUEBRA DO SIGILO DE DADOS DE GEOLOCALIZAÇÃO**

Outro interessante sistema que também poderia ser adotado como forma de prova do local da prestação do serviço é, por exemplo, a utilização de dados de geolocalização do tomador dos serviços.

Neste sentido, cumpre esclarecer o que vem a ser geolocalização, a saber<sup>31</sup>:

A geolocalização, também conhecida como georreferenciação, é um processo de identificação de informações geográficas, captadas por meio de dispositivos conectados à internet, satélite ou radiofrequência. Essas informações auxiliam empresas a determinar a localização exata de seus consumidores e colaboradores, e são utilizadas em diversas aplicações e áreas, de modo a melhorar a oferta de serviços segmentados e identificar novas demandas conforme as necessidades locais.

Esse sistema funciona como um sistema de coordenadas, obtidas por diferentes categorias de sinais, como: GPS, Radiofrequencia, AGPS e Wi-fi.

---

<sup>31</sup> REDATOR PONTOTEL. Entenda o que é geolocalização, onde pode ser utilizada e seus benefícios. São Paulo: 18 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.pontotel.com.br/geolocalizacao/>.

O GPS, sigla para Sistema de Posicionamento Global, é o método de geolocalização mais conhecido. Ele funciona por meio da captação de dados de satélites que ficam na órbita do planeta Terra. Para que o GPS consiga determinar a posição correta de um objeto, ele precisa que ao menos três satélites captem seu sinal, realizem uma triangulação de dados do objeto, e então determinem com precisão a sua localização.

O sistema de radiofrequência, também chamado de GSM, é um tipo de geolocalização que funciona via ondas de rádio, onde as informações para a determinação da localização são obtidas utilizando dados fornecidos por meio de torres de operadores de telefonia móvel.

Esse estilo de captação de informações é bastante funcional, e a área de cobertura bastante extensa, e todo aparelho de celular que utilize o sinal de uma operadora de telefonia móvel tem seus dados rastreados, sem necessariamente precisar utilizar o GPS.

O método de captação conhecido como AGPS ou GPS assistido, é um sistema que une os formatos de GPS e radiofrequência na captação de dados, ou seja, nesse sistema são unificados os dados obtidos por operadoras de telefonia móvel e via satélite, o que torna a geolocalização mais precisa.

A principal diferença entre um sistema de geolocalização GPS e AGPS está na velocidade.

O sistema GPS é totalmente dependente de uma conexão via satélite, por isso é um pouco mais lento que o sistema AGPS, que por contar com dois sistemas de localização, tende a encontrar as informações mais rápido, já que redes de telefonia são comuns em todos os lugares, tendo uma estabilidade maior.

Já a geolocalização via wi-fi é considerada um método *indoor*. Nesse formato, a localização do item ou pessoa é determinada pelo funcionamento de uma conexão de rede sem fio, utilizando a intensidade da rede de wi-fi para determinar a localização de algo ou alguém.

Nesse estilo de localização, o GPS também não precisa estar funcionando para a geolocalização ser mapeada.

Outros ramos do direito já estão utilizando o sigilo dos dados de geolocalização como forma de prova na aferição da permanência em determinada localidade, desde que a quebra do sigilo seja solicitada judicialmente, em defesa de seus direitos.

Em que pese o fato de o art. 5º da Carta Magna consagrar o Princípio da Inviolabilidade do sigilo das correspondências, o artigo 7º da Lei Geral de proteção de dados (LGPD) prevê a possibilidade de o tratamento de dados pessoais ser realizado para o exercício regular de direitos em processo judicial.

A Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) dispõe sobre a proteção de dados pessoais, evitando eventuais vazamentos de informações. No entanto, a obtenção de dados por determinação judicial não se enquadra como vazamento de dados, não configurando nenhuma ofensa à nova lei.

Além disso, o artigo 370 do Código de Processo Civil determina que *"cabera ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito"*.

Há também o Marco Civil da Internet (MCI), a lei 12.965 de 23 de abril de 2014, que prevê, no artigo 22, que é possível o juiz ordenar ao responsável o fornecimento de "registros de conexão ou de registros de acesso a aplicações de internet".

Art. 22. A parte interessada poderá, com o propósito de formar conjunto probatório em processo judicial cível ou penal, em caráter incidental ou autônomo, requerer ao juiz que ordene ao responsável pela guarda o fornecimento de registros de conexão ou de registros de acesso a aplicações de internet.

Parágrafo único. Sem prejuízo dos demais requisitos legais, o requerimento deverá conter, sob pena de inadmissibilidade:

I - fundados indícios da ocorrência do ilícito;

II - justificativa motivada da utilidade dos registros solicitados para fins de investigação ou instrução probatória; e

III - período ao qual se referem os registros.

Art. 23. Cabe ao juiz tomar as providências necessárias à garantia do sigilo das informações recebidas e à preservação da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem do usuário, podendo determinar sigilo de justiça, inclusive quanto aos pedidos de guarda de registro.

Cumpra esclarecer que Registro de conexão é o conjunto de informações referentes à data e hora de início e término de uma conexão à internet, além do endereço de IP utilizado pelo terminal para o envio e recebimento de pacotes de dados. Já os registros de acesso a aplicações de internet são o conjunto de informações referentes à data e hora de uso de uma determinada aplicação de internet a partir de um determinado endereço IP.

A lei também fixa que um terminal é o computador ou qualquer dispositivo que se conecte à internet; e que o IP é o endereço de protocolo de internet, código atribuído a um terminal de uma rede para permitir sua identificação.

Em outras palavras, formalmente, esse artigo do MCI estabelece a possibilidade de que sejam compartilhadas informações sobre horários de uso de

um determinado aparelho ou de aplicativos em um dispositivo. Detalhes do conteúdo acessado, como o monitoramento de localização em um aplicativo, não estão explicitamente contemplados pelos registros previstos neste artigo.

Observe que, tal medida se mostra eficaz, sobretudo, para combater o pensamento defendido pela corrente atual acerca do aspecto espacial do ISS, que entende que, em alguns casos, não se tem como identificar o local exato do efetivo cumprimento do serviço.

Cumprir destacar que uma das bases legais para o uso de dados pessoais são os processos judiciais. Logo, em caso de eventuais abusos do Fisco, com a propositura de processos tributários, caberia ao contribuinte valer-se contra a Fazenda Pública utilizando dos dados de geolocalização para provar se deve ou não pagar o tributo naquela localidade.

Em sentido contrário, pode também o Fisco solicitar em juízo a quebra do sigilo dos dados de geolocalização, através de envio de ofícios a Apple, Facebook, Google, etc., na busca de demonstrar que a execução do serviço ocorreu dentro dos seus limites geográficos.

## **9 - CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente monografia pautou-se na observância e estudo acerca do conflito de competência homogêneo envolvendo Municípios em relação à tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tendo como enfoque principal o aspecto espacial do imposto, frente aos avanços da economia digital.

Para a construção desse estudo foi preciso buscar as fontes históricas acerca da tributação no país e o nascimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Descrevemos as características conceituais relacionadas à competência tributária necessária a instituição da exação, bem como a sujeição ativa do tributo.

Analisamos as características do ISS como sendo tributo de competência dos Municípios e Distrito Federal

Ponderamos sobre a necessária ocorrência do fenômeno da subsunção tributária, a hipótese e incidência e o fato gerador do tributo.

Neste momento fizemos observações acerca do tipo de obrigação necessária para a configuração do tributo, o conceito de serviços ausente na legislação tributária e constatamos que, para fins de ISS, não basta tão somente à prestação do serviço, mas sim também a sua previsão na lista anexa à LC nº 116/2003.

Constatamos que o direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária.

Sabe-se que o ISS é um tributo municipal instituído e majorado por lei ordinária. Todavia, demonstramos a importância da Lei complementar para o tributo em questão, haja vista que, por força do mandamento constitucional, este é o instrumento responsável pela definição dos serviços abarcados pelo ISS.

Assinalamos a importância do princípio da Territorialidade para o estudo do ISS, pois o princípio é demasiadamente importante para dirimir conflitos no plano arrecadatório, ante ao aparecimento de guerras fiscais entre municípios distintos, muitas vezes disputando entre si o mesmo tributo.

Abordou-se, de maneira mais incisiva, o critério espacial do ISS, já que este é um elemento preponderante para a determinação do local da incidência e exigibilidade do imposto em comento.

Tratamos da divergência doutrinária e jurisprudencial envolvendo o entendimento acerca de qual o local da prestação do serviço.

Mencionamos que, com a promulgação da LC nº 116/2003 a regra geral passou a ser a de que o Município prestador do serviço é aquele onde está localizado o estabelecimento do prestador, mas que esta regra geral comporta exceções, trazidas pela própria LC.

Elencamos o rol das supracitadas exceções e pontuamos as insatisfações provocadas pelo entendimento adotado.

Viu-se, ainda, que o alcance normativo do termo estabelecimento prestador está umbilicalmente ligado ao Princípio da Territorialidade, pois este é a unidade econômica ou profissional onde o contribuinte, de modo permanente ou temporário, presta seus serviços.

Sendo assim, passamos a analisar o novo paradigma envolvendo o aspecto espacial do ISS, ante o enfrentamento da pandemia de COVID-19 instalada no mundo.

Fizemos a narrativa histórica da pandemia, destacando os principais acontecimentos ocorridos ao longo destes dois anos de situação de calamidade pública.

Apontamos as estratégias adotadas para o enfrentamento da doença, tais como a quarentena, o isolamento social, o distanciamento social e o *Lockdown*.

Inicialmente, o procedimento adotado e recomendado pelas autoridades sanitárias foi o distanciamento social, fato que impactou o setor de eventos com força. Entretanto, diante da necessidade de estratégias mais severas, os Governadores passaram a aplicar o chamado *Lockdown* em seus municípios.

Neste aspecto, relatamos os impactos ocasionados por força destas medidas, pois a pandemia levou as pessoas para dentro de suas casas, obrigando-as a nela permanecer por mais tempo do que permitia a realidade que conheciam.

Destacamos o fato de que a pandemia fortaleceu a prestação do serviço dentro de um ambiente virtual ante ao fato de que as pessoas estavam mais em casa e precisaram assumir novas formas de prestarem seus serviços.

Neste contexto, destacamos a importância da Telemedicina e do trabalho remoto. Conceituamos cada situação e buscamos demonstrar como seria possível adequar a sistemática de prestação dos serviços realizados em um ambiente virtual com a legislação tributária em vigor.

Entretanto, pontuamos que seria mais fácil localizar o tomador dos serviços e tributar os contribuintes através desta linha de raciocínio.

Enfrentamos a questão da realidade fiscal dos mais de 5500 entes políticos municipais, demonstrando as diferenças e as desigualdades que existem entre eles. Destacamos a liberdade destes entes em fixarem alíquotas em percentual mínimo e que tal medida provoca a guerra fiscal.

No tocante ao ISS, é cediço que a arrecadação está umbilicalmente ligada ao nível de desenvolvimento e centralização urbana, ao dinamismo do setor de Serviços e ao exercício da capacidade tributária ativa.

Destacamos que, no âmbito municipal, o ISS é o tributo que apresenta um desempenho arrecadatário melhor que os demais, pois entre os tributos indiretos do Brasil não há aquele que chegue perto do potencial expansivo que o ISS vem apresentando nos últimos anos.

Sendo assim, começamos a discorrer acerca da teoria que aplica a inversão lógica do local da tributação. Para tanto, analisamos os pontos de vista das duas linhas de raciocínio existentes, ponderando acerca das características de cada uma e declinamos nossa linha de defesa em favor de uma delas, apontando as vantagens do sistema.

Mencionamos que, para fortalecer o pensamento da corrente defendida, seria interessante o uso do sistema de geolocalização, como forma de prova em eventuais processos tributários.

Por fim, demonstramos que aceitamos a corrente que inverte a lógica acerca do local da incidência do tributo, fato este que promoveria maior justiça social, tornaria a legislação menos complexa.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 24ª edição. Saraiva: São Paulo, 2021. p. 117.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do texto à norma. Doutrina e Jurisprudência da EC nº 18/65 à LC nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 241.

BARRETO, Aires F. apud MELO, Fábio Soares de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Arrendamento mercantil (leasing). Critérios para a definição do município competente. Lei Complementar nº 116/2003. *Revista Dialética*, nº 102, p. 75, mar. 2004.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para fins de tributação do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, N. 104, p. 75-76, maio 2004.

BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 06 dez 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 06 dez. 2020.



BRIDI, Maria Aparecida; Fernanda Ribas Bohler, Alexandre Pilan Zanoni. Relatório técnico-científico da pesquisa: o trabalho remoto/home-office no contexto da pandemia Covid-19. Curitiba: UFPR, GETS, REMIR, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª edição. Malheiros: São Paulo, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre serviços. *Revista de Direito Tributário*, n. 48. p. 209-210.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional*. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2020. p. 12.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 383 e p. 398.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos-: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 186-187.

HARADA, Kiyoshi. *ISS Doutrina e prática*. 29ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed., p.3

MARTINS, Sérgio Pinto, op. cit., 1998, p. 36-39

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos teóricos e Práticos*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003. p. 51.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 7ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2021. p. 1483.

MINARDI, Josiani. *Manual de direito tributário*. 7ª edição. Salvador: JusPODIVM, 2021. p. 1485.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: RT, 1975. p. 487.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p.58.

MORAES, Bernardo Ribeiro de *apud* MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 4ª edição. Belém: CEJUP, 1995. p.286.

ROCHA, Cháris T. M, AMADOR, Fernanda S. O teletrabalho: conceituação e questões para análise. Cad, Ebape. BR, v.16, nº1, Rio de Janeiro, 2018.

REDATOR PONTOTEL. Entenda o que é geolocalização, onde pode ser utilizada e seus benefícios. 18 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.pontotel.com.br/geolocalizacao/>.

SÁ, Dominichi Miranda de. *Especial Covid-19: Os historiadores e a pandemia*. Fiocruz, 18, setembro, 2020. Disponível em: <https://www.coc.fiocruz.br/index.php/pt/todas-as-noticias/1853-especial-covid-19-os-historiadores-e-a-pandemia.html>.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 13ª edição. Saraiva: São Paulo, 2021. p. 1257.

SEABRA, Antonio Luiz Bandeira. *Tributos, Contribuições e Taxas*. Syslook: São Paulo, 2002. p. 110

Secretaria de Comunicação Social do Tribunal Superior do Trabalho. **Especial Teletrabalho: o trabalho onde você estiver**. Entenda o que é o teletrabalho, quais

os seus direitos e algumas dicas de saúde, tecnologia e produtividade. Disponível em

<https://www.tst.jus.br/teletrabalho#:~:text=A%20previs%C3%A3o%20legal%20para%20o,os%20pressupostos%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20de.>

SOARES, Flaviana Rampazzo *apud* CALIENDO, Paulo. Os Desafios da Telemedicina: Em debate sobre a tributação e tecnologia. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília – RVMD. V. 11, nº 1, p. 307-327, Brasília, Jan-jun, 2017.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil, volume único*. 6ª edição. São Paulo: Método, 2016, p. 368.

V. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marinele Talarico Martins. Aspectos irrelevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, p. 158-181 (166-168), v. 182, nov. 2010.

