



TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA ESFERA MUNICIPAL

VOLUME 3

Gustavo Fossati
Isael Meneses

Edição produzida pela FGV Direito Rio
Praia de Botafogo, 190 | 13º andar
Rio de Janeiro | RJ | Brasil | CEP: 22250-900
55 (21) 3799-5445
www.fgv.br/direitorio

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA ESFERA MUNICIPAL

Volume 3

**Gustavo Fossati
Isael Meneses**

EDIÇÃO FGV Direito Rio
Obra Licenciada em Creative Commons
Atribuição — Uso Não Comercial — Não a Obras Derivadas



Impresso no Brasil
Fechamento da 1ª edição em novembro de 2021.
Este livro consta na Divisão de Depósito Legal da Biblioteca Nacional.

Este material, seus resultados e conclusões são de responsabilidade dos autores e não representam, de qualquer maneira, a posição institucional da Fundação Getúlio Vargas/FGV Direito Rio.

Coordenação: Ludmilla Totinick, Sérgio França e Nathasha Chrysthie Martins

Capa: Aline Martins | Sem Serifa

Imagem da capa: iSock/metamorworks

Diagramação: Estúdio Castellani

1ª revisão: Roberto Mauro Facce

2ª revisão: Patrícia Baroni

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Tributação da Economia Digital na esfera Municipal : volume 3 / Gustavo Fossati e Isael Meneses – Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2021.
1 recurso online (376 p.) : ePub/PDF

Dados eletrônicos.

ISBN: 978-65-86060-23-2

1. Economia – Tecnologia apropriada. 2. Direito tributário. 3. Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 4. Inteligência artificial – Aspectos econômicos. 5. Tecnologia – Serviços de informação – Aspectos econômicos. I. Fossati, Gustavo. II. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas.

CDD – 330

Índice

INTRODUÇÃO	9
Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de economia digital	14
Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital	16
1 COMÉRCIO ELETRÔNICO	21
1.1 Sumário executivo	22
1.2 Considerações iniciais	22
1.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	22
1.3.1 Método de pesquisa	22
1.3.2 Decisões administrativas	23
1.3.3 Soluções de consulta	23
1.3.4 Análise por município	24
2 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL	35
2.1 Sumário executivo	36
2.2 Considerações iniciais	36
2.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	37
2.3.1 Método de pesquisa	37
2.3.2 Decisões administrativas	37
2.3.3 Análise por município	37
3 ROBÔ/ROBÓTICA	49
3.1 Sumário executivo	50
3.2 Considerações iniciais	50
3.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	50
3.3.1 Método de pesquisa	50
3.3.2 Decisões administrativas	51
3.3.3 Análise por município	51
4 LIVROS DIGITAIS E SUPORTES PARA LIVROS DIGITAIS	63
4.1 Sumário executivo	64
4.2 Considerações iniciais	64

4.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	65
4.3.1	Método de pesquisa	65
4.3.2	Atos normativos.	65
4.3.3	Decisões administrativas	66
4.3.4	Análise por município	66
5	PUBLICIDADE/MARKETING DIGITAL	75
5.1	Sumário executivo.	76
5.2	Considerações iniciais	76
5.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	77
5.3.1	Método de pesquisa	77
5.3.2	Decisões administrativas	78
5.3.3	Soluções de consulta	79
5.3.4	Análise por município	80
6	IMPRESSORA 3D	97
6.1	Sumário executivo.	98
6.2	Considerações iniciais	98
6.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	98
6.3.1	Método de pesquisa	98
6.3.2	Soluções de consulta	99
6.3.3	Análise por município	99
7	ECONOMIA COMPARTILHADA E CARRO SEM MOTORISTA	107
7.1	Sumário executivo.	108
7.2	Considerações iniciais	108
7.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	109
7.3.1	Método de pesquisa	109
7.3.2	Atos normativos.	109
7.3.3	Análise por município	109
8	VOICE OVER INTERNET PROTOCOL (VOIP)	125
8.1	Sumário executivo.	126
8.2	Considerações iniciais	126
8.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	126
8.3.1	Método de pesquisa	126
8.3.2	Decisões administrativas	127
8.3.3	Análise por município	127
9	STREAMING	141
9.1	Sumário executivo.	142
9.2	Considerações iniciais	142
9.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	142
9.3.1	Método de pesquisa	142
9.3.2	Atos normativos.	143
9.3.3	Soluções de consulta	143
9.3.4	Análise por município	144

10	ESTABELECIMENTO VIRTUAL	157
10.1	Sumário executivo	158
10.2	Considerações iniciais	158
10.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	158
10.3.1	Método de pesquisa	158
10.3.2	Atos normativos	159
10.3.3	Soluções de consulta	159
10.3.4	Análise por município	159
11	DATA CENTER	173
11.1	Sumário executivo	174
11.2	Considerações iniciais	174
11.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	175
11.3.1	Método de pesquisa	175
11.3.2	Atos normativos	175
11.3.3	Soluções de consulta	176
11.3.4	Decisões administrativas	176
11.3.5	Análise por município	176
12	JOGOS ELETRÔNICOS	191
12.1	Sumário executivo	192
12.2	Considerações iniciais	192
12.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	193
12.3.1	Método de pesquisa	193
12.3.2	Atos normativos	193
12.3.3	Soluções de consulta	194
12.3.4	Decisões administrativas	194
12.3.5	Análise por município	194
13	PROGRAMAS DE FIDELIZAÇÃO	209
13.1	Sumário executivo	210
13.2	Considerações iniciais	210
13.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	210
13.3.1	Método de pesquisa	210
13.3.2	Soluções de consulta	211
13.3.3	Análise por município	211
14	APLICATIVOS	223
14.1	Sumário executivo	224
14.2	Considerações iniciais	224
14.3	Processo de pesquisa e resultados encontrados	225
14.3.1	Método de pesquisa	225
14.3.2	Soluções de consulta	225
14.3.3	Decisões administrativas	226
14.3.4	Análise por município	226

15 MEIOS DE PAGAMENTO	241
15.1 Sumário executivo	242
15.2 Considerações iniciais	242
15.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	242
15.3.1 Método de pesquisa	242
15.3.2 Soluções de consulta	243
15.3.3 Análise por município	243
16 PROVEDOR DE INTERNET	255
16.1 Sumário executivo	256
16.2 Considerações iniciais	257
16.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	258
16.3.1 Método de pesquisa	258
16.3.2 Soluções de consulta	258
16.3.3 Decisões administrativas	259
16.3.4 Análise por município	260
17 SERVIÇOS DE TRANSPORTE POR APLICATIVO	277
17.1 Sumário executivo	278
17.2 Considerações iniciais	280
17.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	281
17.3.1 Método de pesquisa	281
17.3.2 Atos normativos	282
17.3.3 Soluções de consulta	284
17.3.4 Decisões administrativas	284
17.3.5 Análise por município	285
18 SOFTWARES	321
18.1 Sumário executivo	322
18.2 Considerações iniciais	326
18.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	327
18.3.1 Método de pesquisa	327
18.3.2 Atos normativos	327
18.3.3 Soluções de consulta	328
18.3.4 Decisões administrativas	329
18.3.5 Análise por município	330
19 PROCESSAMENTO NA NUVEM	353
19.1 Sumário executivo	354
19.2 Considerações iniciais	355
19.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados	356
19.3.1 Método de pesquisa	356
19.3.2 Soluções de consulta	356
19.3.3 Decisões administrativas	356
19.3.4 Análise por município	357
20 CONCLUSÕES	371



Introdução

Não é novidade a afirmação segundo a qual o processo de digitalização mundial afeta de forma intensiva a organização e o funcionamento da economia, da política e dos relacionamentos interpessoais. Em virtude das inovações ocorridas desde o último século no bojo do que a doutrina denomina de 4ª Revolução Industrial, as relações sociais e econômicas acabaram por assumir novos contornos, conformando-se com atuais tipos de mercados, processos e mercadorias.¹ O desenvolvimento de tecnologias disruptivas² como a Internet das Coisas, a robótica de processamento de dados, a criptografia, a impressão 3D, a infraestrutura virtual para a utilização de serviços de transporte e os seres projetados,³ acabou por transformar o modelo econômico contemporâneo e a contribuir para a formação do que se chama de economia digital.⁴

A tecnologia da informação e da comunicação tornou-se parte da infraestrutura fundamental para os negócios e para a sociedade como um todo, evidenciada em uma forte dependência de redes e de serviços de comunicação *online* eficientes e amplamente acessíveis. Com efeito, uma quantidade enorme de dados é agora gerada por esses usuários e dispositivos constantemente conectados. Tais dados são coletados por empresas e governos e, combinados com os avanços no desempenho analítico da inteligência artificial, fornecem as informações necessárias para transformar e moldar a maneira como as pessoas se comportam e as organizações operam.⁵

Uma das principais mudanças na economia, facilitada pela digitalização, é o rápido crescimento de plataformas *online* multilaterais (*multisided platforms*), as quais geralmente facilitam transações de bens e serviços fora do escopo das

-
- 1 SCHWAB, Klaus. *The fourth industrial revolution*. New York: Crown Business, 2017.
 - 2 CHRISTENSEN, Clayton M. *O dilema da inovação*: quando as novas tecnologias levam empresas ao fracasso. São Paulo: M. Brooks, 2012. p. 25.
 - 3 Klaus Schwab considera a lista de tecnologias que serão capazes de dirigir a 4ª Revolução Industrial selecionada em pesquisa realizada pelo Fórum Mundial de Economia (FME), a qual resta dividida em três categorias: física, digital e biológica. SCHWAB, Klaus. *The fourth industrial revolution*. New York: Crown Business, 2017.
 - 4 ATKINSON, Robert D; MCKAY, Andrew S. *Digital prosperity*: understanding the economic benefits of the information technology revolution (March 2007). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1004516> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1004516>. Ver também: OECD. *Hearings: the digital economy 2012*. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2020. GOMES, Marcus Lívio; CANEN, Doris. Os relatórios do projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.
 - 5 OECD. Tax and digitalisation. OECD Going Digital Policy Note, Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

estruturas de negócios tradicionais. Em particular, as plataformas *online* multilaterais facilitam o crescimento e a proliferação das economias de compartilhamento, evidenciadas, por exemplo, nos aplicativos de aluguel temporário de um quarto de hóspedes ou nos aplicativos de prestação de serviço, como entrega de mercadorias ou transporte automotor.⁶

Nesse ambiente de mudança, os desafios para os formuladores de complementar com “políticas públicas” são complexos, pois a amplitude e a velocidade da mudança provocadas pela digitalização da vida cotidiana levantam inúmeros desafios, não somente visando a atender às novas demandas sociais, mas também em termos da própria arquitetura governamental ante o surgimento de uma nova gama de ferramentas para apoiar o desenvolvimento e a implementação de políticas públicas.⁷ Cientes dos impasses que essa realidade implica às distintas economias globais, entidades internacionais como a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Grupo dos Vinte (G-20) e o Fórum Econômico Mundial (FEM) vêm estimulando discussões sobre os novos parâmetros desse cenário que se desdobra em razão da digitalização das economias, a exemplo das medidas propostas pela OCDE no contexto do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).⁸

No âmbito da tributação da economia digital, paira no ar a percepção de que o atual sistema tributário não está suficientemente preparado para lidar com os desafios de uma economia digitalizada.⁹ Em questões tributárias, isso implica a indispensabilidade de construção de um novo paradigma, sem, contudo, sacrificar a clareza e a certeza de um sistema econômico maduro que facilite o crescimento sustentável em longo prazo. Como consequência, em muitos

6 Ibidem.

7 Ibidem.

8 O estudo sobre medidas de combate à evasão e à elisão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação foi objeto da *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária*, promulgada no Brasil, por meio do Decreto nº 8.842/2016.

9 Apesar do uso indiscriminado do termo como assemelhado à produção normativo-tributária *per se*, admite-se, com base na teoria da regulação, entendimento sobre a regulação tributária com enfoque nos efeitos da produção normativo-tributária de direcionamento do comportamento dos agentes econômicos de determinado país, o qual, no caso em análise, consiste no Brasil. MCCLASKEY, Layla S. *A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo*. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação). Fundação Getúlio Vargas-Direito Rio, 2021.

Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ds-pace/handle/10438/30647>. Acesso em: 10 jun. 2021.

países, a questão não se trata da conveniência de uma reforma tributária, mas sim em que medida essa se dará. Nesse panorama, alguns países ponderam ou já implementaram arquétipos para enfrentar os desafios específicos da economia digital, os quais variam entre impostos específicos (*excise taxes*) sobre serviços digitais (como ocorreu na França, Áustria, Itália, Espanha, Reino Unido, República Tcheca, Ucrânia, Índia, Quênia e outras jurisdições dentro e fora da UE) e medidas mais amplas que afetam a economia digital como parte do conjunto maior de empresas multinacionais.¹⁰

Vale salientar que, apesar de a introdução de medidas unilaterais em vários países ter enfatizado a urgência da questão e a necessidade de reavaliar alguns dos principais princípios tributários internacionais, essas posições divergentes tornaram difícil uma solução baseada em consenso.¹¹ Não obstante, em um avanço significativo rumo a uma abordagem holística, os 128 membros do *Inclusive Framework* da OCDE aprovaram o documento denominado de *Addressing the Tax Challenges Arising from Digitalisation*, que identifica propostas concretas em dois pilares, visando a formar a base de uma solução global, escorada no consenso internacional, aos impasses criados pela economia digital. Esses pilares envolvem a redistribuição de direitos tributários entre jurisdições, problemática que exsurge ante um mundo digitalizado, em que as empresas podem conduzir suas atividades sem presença física significativa, e a necessidade de abordar questões remanescentes do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, já que os recursos da economia digitalizada exacerbam os riscos e permitem estruturas de planejamento tributário abusivo ou agressivo.¹²

Em que pese as inúmeras possibilidades de entendimento acerca do conceito de regulação,¹³ no que diz respeito à regulação das atividades econômicas pelas normas de direito tributário, o que se verifica como regulação tributária, convém observar a possibilidade de conceituação correspondente aos efeitos regulatórios produzidos pela tributação sobre a economia.

10 ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes; SCHANZ, Deborah. *Re-allocation of taxing rights for big data business models*. p. 3. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3433715. Acesso em: 10 maio 2021.

11 OECD. Tax and digitalisation. *OECD Going Digital Policy Note*, Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

12 Ibidem.

13 BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2. ed. Oxford: OUP, 2013.

Assim, considerando que a referida noção não se restringe à interpretação econômica da tributação, posto envolver perspectiva sistêmica do direito tributário atrelada à concretização de valores como a justiça social, além do mero valor da eficiência econômica, como é o caso do estudo puramente econômico da tributação, verifica-se que o cerne da regulação tributária vai consistir na avaliação do impacto dos custos trazidos aos negócios pelas medidas tributárias tomadas pelos entes federativos sob a perspectiva do comportamento dos agentes econômicos, que necessariamente se altera em conformidade com o volume das despesas adicionalmente trazidas pelos tributos aos negócios, sob distintos ângulos.

Sob tais linhas, considerando que o uso massivo de inventos tecnológicos disruptivos e da tecnologia da informação no bojo dos processos de produção de riqueza trouxe novas perspectivas de territorialidade e de (in)tangibilidade às relações econômicas, é possível notar a configuração de cenário em que a legislação tributária dos distintos países do mundo parece não conseguir “captar”, como deveria, a riqueza produzida no contexto dos negócios da digitalização da economia, o que além de implicar incerteza jurídica, leva à erosão de bases tributáveis e, especificamente no Brasil, ao descumprimento dos comandos constitucionais instituidores do poder-dever do Estado de tributar os referidos fenômenos econômicos, de forma a ser fundamental a observância dos contornos da conjuntura de normas tributárias editadas com relação aos negócios surgidos no âmbito da indústria 4.0. Assim, haja vista que a necessidade de conformação das normas brasileiras com os referidos comandos internacionais não mais se encontra no campo da preocupação governamental com o mercado interno, a produção de riqueza e o cumprimento de comandos constitucionais de tributar, correlacionando-se, assim, com compromisso assinado pelo país com a aludida organização internacional,¹⁴ fundamental a avaliação do cenário nacional de regramento tributário, ou de regulação tributária das atividades surgidas no contexto da indústria 4.0, o que ora se verifica por meio da tributação implementada pelos Estados e pelo Distrito Federal.

14 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10109.htm. Acesso em: 23 set. 2020.

Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de economia digital

Em um mundo altamente globalizado, sem fronteiras e cada vez mais digital, observa-se um movimento global de investigação acerca dos efeitos desse fenômeno, vislumbrado em grupos como a *OECD Task Force on the Digital Economy* e, também, em termos similares, pela *High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, estabelecida pela Comissão da União Europeia (*EU Expert Group*).¹⁵

Cumprir pontuar que as transformações digitais, em que pese estarem frequentemente associadas a fenômenos como o comércio eletrônico de mercadorias tangíveis, bem como em plataformas *online* colaborativas, computação em nuvem ou serviços *online* para consumidores finais, possuem um impacto que se estende muito além das empresas que dependem do desenvolvimento moderno em tecnologia da informação e comunicação (TIC). A economia digital transformou modelos de negócios e estruturas de negócios de setores tão diversos e tradicionais como, por exemplo, a indústria manufatureira. Nesse sentido, basta destacar a perda de espaço dos ativos imobilizados frente aos ativos intangíveis no que compõe o valor das empresas.¹⁶

Reconhece-se, portanto, que a economia digital não pode mais ser descrita como uma parte separada da economia convencional.¹⁷ Em verdade, publicado como parte do projeto da OCDE de enfrentamento ao *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, em outubro de 2015, no Plano de Ação 1 (*Action Plan 1*) constatou-se que, como resultado da natureza difundida da digitalização, seria difícil, se não impossível, cercar (*ring-fence*) a economia digital do resto da economia, para fins fiscais. Em outras palavras, a “economia digital” não se traduz em um ramo separado da “economia tradicional”, mas, ao contrário, cada vez mais a economia digital torna-se a própria economia, como um todo.¹⁸ Por isso,

15 ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: digital economy – EU Law Implications. *British Tax Review*, 2015, p. 280. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

16 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tatiane; BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

17 ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: digital economy – EU Law Implications. *British Tax Review*, 2015, p. 280. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

18 OECD (2019), *Tax and digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD. *Tax and digitalisation*. OECD Going Digital Policy Note, Paris, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>.

talvez uma constatação mais adequada não seja a afirmação de que há o surgimento de uma economia digital, mas sim de um processo de digitalização da economia. O entendimento de que esse movimento é amplo e diverso, em vez de um fenômeno estanque e delimitado, reflete esse impulso de inovação, com o surgimento de tecnologias antes impensadas, mas também de transformação de indústrias tidas por tradicionais e imutáveis.¹⁹

A ausência de um limite bem definido a distinguir a economia tradicional e a economia digital não impede, entretanto, a identificação de certas características essenciais desse processo de transformação digital da economia. É inegável que a economia digital resulta da ausência da criação de laços físicos nos mercados consumidores. Prescinde-se de conexão entre uma localidade geográfica e a atividade que resultou na aquisição da renda, posto que grande parte da operação (senão toda ela) pode ocorrer exclusivamente no ambiente virtual.²⁰ No mesmo sentido, a Ação 1 do projeto BEPS tratou como característica da economia digital: i) o comércio eletrônico, baseado em tecnologias digitais que facilitam a negociação de bens e serviços; ii) a negociação de bens ou serviços de informação; e, também, iii) a operação em camadas, com segmentos separados para transporte de dados e aplicativos.²¹

Nas palavras de Joachim Englisch, a economia digital, em primeiro lugar, é caracterizada pela mobilidade geográfica: (i) de seus fatores de produção, especialmente intangíveis, que muitas vezes são essenciais para a criação de valor; (ii) de suas funções de negócios; e, frequentemente, também (iii) de seus produtos ou de seus usuários.²² Isso permitiu que as empresas expandissem suas cadeias de valor e mercados globalmente e, no entanto, centralizassem funções importantes de gerenciamento. Ainda conforme a lição de Englisch, outro fenômeno visível da economia digital é a confiança maciça em dados por parte dos

Acesso em: 19 fev. 2020. ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Ação 1 do projeto BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 244.

19 GOMES; CANEN, op. cit., p. 171-172.

20 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELI, Tatiane; BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

21 GOMES; CANEN, op. cit., p. 171-172.

22 ENGLISH, Joachim. BEPS Action 1: digital economy – EU Law Implications. *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 fev. 2020.

usuários, o que permite um melhor controle dos processos de produção e rotinas de negócios, facilitando o comércio e reduzindo os custos de transação. *Efeitos de rede*, entre outros, contribuirão muito para o surgimento de modelos de negócios multilaterais (como lojas de aplicativos ou mecanismos de pesquisa), e muitas vezes também envolvem a participação ativa dos consumidores no processo de criação de valor.²³

Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital

Observa-se que a economia digital é dotada de características intrínsecas, como o uso da internet, a mobilidade, a contenção de uma transmissão de dados independentes de qualquer plataforma física.²⁴ Cabe aqui, portanto, um estudo acurado e específico acerca da regulação tributária nesse âmbito.

Nesse passo, pode-se afirmar que foi essencialmente na célebre Conferência de Ottawa, de 8 de outubro de 1998 – *A Borderless World. Realising the Potential of Electronic Commerce*, que foram firmados os princípios basilares que devem orientar a tributação da economia digital. A OCDE, por intermédio do seu Comitê para os Assuntos Fiscais, apresentou nessa Conferência importantes conclusões nesse contexto. Foram firmados quatro princípios orientadores fundamentais, igualmente a serem observados em matéria de tributação direta, a saber:²⁵

- a) Princípio da neutralidade: a tributação não poderá induzir os contribuintes a determinados comportamentos econômicos como forma de reação aos diferentes encargos tributários. As operações efetuadas pelo comércio eletrônico não deverão ser objeto de discriminação, positiva ou negativa, quer no que se refere às diversas modalidades de comércio eletrônico entre si, quer relativamente a essas e às operações realizadas pelas vias tradicionais;
- b) Princípio da eficiência: os custos administrativos referentes à cobrança de impostos deverão ser minimizados. Assim, o encargo tributário deverá onerar

23 Ibidem.

24 Ibidem.

25 PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 40.

dentro do apropriado, haja vista a redução ao mínimo dos riscos de fraude e de evasão fiscal, adotando, para tanto, medidas proporcionais;

- c) Princípio da certeza e simplicidade: as normas tributárias devem ser claras e simples, de forma a permitir que os contribuintes possam antecipar devidamente as consequências tributárias de uma operação, como o montante, a localização e a forma de cálculo do imposto;
- d) Princípio da prevalência da substância sobre a forma: deve-se ter em consideração o conteúdo material de um determinado negócio e não a denominação ou qualificação que lhe foi atribuída pelas partes.

Conforme foi anteriormente apontado, os princípios que ditam a tributação do comércio convencional devem ser aplicados ao comércio eletrônico; no entanto, os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, de forma a se adaptarem à evolução tecnológica das transações comerciais.²⁶ Com base nesses princípios, a OCDE recusou a ideia de outorgar um tratamento diferenciado ao comércio eletrônico em relação àquele conferido ao comércio convencional. Essa premissa foi mantida no Plano de Ação 1 do projeto BEPS.²⁷

Assim, teve-se como objetivo geral analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às demandas da economia digital, almejando investigar se eventual instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) no Brasil seria adequado e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, garantir ao País os devidos direitos de tributação sobre a criação de valor e a geração de riqueza no mercado consumidor brasileiro.

Dessa forma, como objetivos específicos, o projeto almejou

- (a) mapear a legislação tributária brasileira vigente e
- (b) avaliar aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional para a regulação do tema, investigando a regulação tributária da economia digital e analisando a compatibilidade e coerência da legislação tributária

26 PALMA, op. cit., p. 41.

27 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Quanto à metodologia do trabalho, a pesquisa se desenvolveu em 3 (três) etapas:

- (a) 1ª fase: A pesquisa foi inicialmente quantitativa, buscando, na legislação tributária brasileira, o que existe atualmente de regulação tributária acerca dos atuais e dos novos negócios realizados de forma digital (mapeamento). Nessa fase, procedeu-se à análise da legislação tributária municipal das capitais sobre prestação de serviços (ISS). A proposta foi analisar, no detalhe, se, e até que ponto, leis, regulamentos, instruções normativas, pareceres normativos, soluções de consulta e, eventualmente, outros atos normativos das capitais municipais sobre o ISS estão regulando, de forma satisfatória, os atuais e novos negócios realizados de forma digital. A ideia do mapeamento pressupôs apresentar ao final um verdadeiro roteiro ou guia visando ao *compliance* fiscal das empresas, estruturado por tributo ou por tipo de negócio regulado. Foram escolhidos e analisados 32 (trinta e dois) nichos de mercado, considerando sua relevância para a economia e a frequência com que são abordados e discutidos pela doutrina jurídica brasileira e estrangeira. Isso não exclui obviamente a relevância de outros nichos de mercado ou segmentos econômicos, eventualmente enfatizados nas discussões em outras ciências ou até mesmo na ciência jurídica. São eles: internet; *software*; comércio eletrônico; serviço eletrônico; casa conectada; cidades inteligentes; big data; carro sem motorista; inteligência artificial; robô/robótica; blockchain; criptomoedas; economia compartilhada; impressora 3D; seres projetados; neurotecnologia; processamento na nuvem; estabelecimento virtual; internet das coisas; streaming; jogos eletrônicos; aplicativos; provedor de internet; publicidade/marketing digital; livros digitais; suportes para livros digitais; serviços de transporte; VoIP (Voice over Internet Protocol)/telefone a IP/telefonia internet; data center; meios de pagamento; programas de fidelização; drones.

A pesquisa desenvolveu-se a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais municipais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as

resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. A coleta dos dados nos endereços eletrônicos das referidas repartições públicas se deu até o dia 31 de maio de 2020.²⁸

(b) 2ª fase: Uma vez obtidas as informações existentes na legislação, essas foram avaliadas qualitativamente, visando a responder aos questionamentos formulados no projeto. Aqui, a análise pressupôs a avaliação técnica propriamente dita dos dados apurados, visando a consolidar o que existe efetivamente de regulação tributária para cada negócio realizado de forma digital.

A pesquisa proposta contribui diretamente para o Direito e para a regulação hoje (in)existente em torno da tributação da economia digital. De um lado, o projeto identifica o que há de concreto em termos de regulação tributária nacional dos negócios que são realizados de forma digital, especialmente quando o fornecedor dos serviços digitais não se estabelece fisicamente no Brasil. De outro lado, apresenta sugestões de ajustes e de aprimoramento para a legislação tributária nacional, visando a garantir os direitos de tributação do País com relação aos serviços digitais que são consumidos pelo mercado interno, em que pese prestados por empresas sediadas no exterior.

A pesquisa gerou 4 (quatro) produtos no formato de relatórios descritivo-analíticos e 1 (um) produto no formato de policy paper:

- 1) relatório sobre a legislação tributária federal;
- 2) relatório sobre a legislação tributária estadual;
- 3) relatório sobre a legislação tributária das capitais municipais;
- 4) relatório sobre a análise dos dados encontrados na base da legislação tributária brasileira à luz das recomendações da OCDE/G20, apresentadas na Ação 1 do Projeto BEPS, bem como nas propostas de diretivas comunitárias que já foram sugeridas pela Comissão Europeia, especialmente aquela que prevê a instituição de um Imposto sobre Serviços Digitais, em paralelo ao já existente Imposto sobre Valor Agregado na Europa;

28 Foi utilizada inteligência artificial para fins de coleta de informações em endereços eletrônicos com sistemas de busca e disposição de informações difíceis.

- 5) policy paper, com recomendações de reforma no âmbito da tributação sobre o consumo e da eventual instituição de um IVA no Sistema Tributário Nacional.

Cada relatório é apresentado separadamente, compondo uma publicação autônoma. No entanto, ao final, tem-se um grande e completo relatório descritivo-analítico sobre a regulação tributária da economia digital, que serve tanto de guia de *compliance* fiscal para as empresas dos setores investigados como também para contribuir efetivamente nas discussões em torno da reforma tributária no País.



1

Comércio Eletrônico

1.1 Sumário executivo

Com base nos dados coletados, depreende-se que o serviço de comércio eletrônico, quanto a sua tributação no âmbito municipal, está sujeito à incidência do ISS, nos termos, via de regra, dos subitens 10.02 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer) ou 10.05 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios) da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03.

Desse modo, traz-se a lume que o serviço de comércio eletrônico é considerado, para fins tributários no âmbito municipal, como uma atividade de intermediação, assim caracterizada na medida em que esse serviço aproxima vendedores e compradores, cobrando certo valor por essa intermediação de negócios de compra e venda *online*.

1.2 Considerações iniciais

Analisando capital por capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que o serviço de comércio eletrônico se sujeita ao ISS, por meio da Resolução nº 022/2018/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do município de Porto Alegre, das Soluções de Consulta SF/DEJUG nº 13/18 e 38/11 da Secretaria Municipal da Fazenda do município de São Paulo e da Solução de Consulta nº 008/2020 da Secretaria Municipal da Fazenda do município de Belo Horizonte.

Dessa maneira, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo dos municípios de Belo Horizonte, Porto Alegre e São Paulo, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de comércio eletrônico tendo por fundamento, em regra, os subitens 10.02 e 10.05 da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 e refletidas nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

1.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

1.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito

Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, os termos de busca empregados na pesquisa foram:

- i. Comércio eletrônico;
- ii. Intermediação de venda;
- iii. Intermediação na venda;
- iv. *Marketplace*.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

1.3.2 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Porto Alegre	Resolução	022/2018/1	2018	Sujeição do serviço de comércio eletrônico ao ISS, nos termos do subitem 10.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73	Prestador do serviço

1.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Solução de Consulta	008/2020	2020	Sujeição do serviço de comércio eletrônico ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03	Prestador do serviço
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	13/18	2018	Sujeição do serviço de comércio eletrônico ao ISS, nos termos do subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal no 13.701/03	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Solução de Consulta SF/ DEJUG	38/11	2011	Sujeição do serviço de comércio eletrônico ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

1.3.4 Análise por município

1.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 98 da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

1.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 21 da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 4%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

1.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou

resultados. Segundo a Solução de Consulta nº 008/2020, o serviço de comércio eletrônico, que a municipalidade chama de *e-commerce*, é sujeito à incidência do ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03, conforme a ementa a seguir:

ISSQN – “E-COMMERCE” – “DROPSHIPPING” – INTERMEDIÇÃO DE VENDAS – IMPORTAÇÃO REALIZADA POR TERCEIRO – SUBITEM 10.02 DA LISTA DE SERVIÇOS – CNAE 74.90-1-04. Qualifica-se como serviço de intermediação a atividade de *e-commerce* intitulada *dropshipping*, operação por meio da qual o prestador, valendo-se de ambiente virtual com endereço na Internet, cuida de aproximar consumidores brasileiros e comerciantes localizados fora do País, de cujos estoques físicos, no estrangeiro, serão diretamente alienadas e expedidas as mercadorias para os respectivos compradores. Importações realizadas pelos terceiros adquirentes, tornando-se eles os responsáveis pelo pagamento das despesas aduaneiras e os contribuintes de todos os impostos alfandegários, mormente o ICMS/Importação. – Gerindo o prestador os meios de pagamento, recebe ele próprio o preço da mercadoria, por conta do comerciante, a quem posteriormente repassará o valor da respectiva compra e venda, dele fazendo retirar sua comissão. – Operação inserta no subitem 10.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 8.725, de 30 de dezembro de 2003. Atividade compreendida no CNAE 74.90-1-04 (Atividades de Intermediação e Agenciamento de Serviços e Negócios em Geral, Exceto Imobiliários).

Uma vez entendido que o serviço de comércio eletrônico é tributável pelo ISS no município de Belo Horizonte, ao se enquadrar como um serviço de intermediação, em que se aproxima vendedores e consumidores por meio de ambientes virtuais, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 3%, como disposto no art. 14, III, *b*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

1.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

1.3.4.5 *Campo Grande*

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços que integra o Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

1.3.4.6 *Cuiabá*

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 239 da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

1.3.4.7 *Curitiba*

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

1.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 38, I, *i*, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

1.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 247 da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

1.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

1.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 52 da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

1.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste *município* com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços anexa à Lei complementar federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

1.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132 da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

1.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 8º da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, V, a, da Lei Municipal nº 6.685/17.

1.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14 da Lei Municipal nº 2.251/17.

1.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 60 da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

1.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo II à Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

1.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados. Segundo a Resolução nº 022/2018/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do município de Porto Alegre, o serviço de comércio eletrônico se sujeita à incidência do ISS, nos termos do subitem 10.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, tendo em vista que:

A reclamante, utilizando-se como ferramenta para prestar os seus serviços, uma plataforma WEB, realiza a oferta de produtos e serviços de terceiros, seus parceiros, ao público em geral, aproximando o vendedor do seu cliente, intermediando esta venda. Mas não é só esta a sua intervenção no processo. Também realiza, ela própria, sem a intervenção do vendedor, seu parceiro, a venda dos produtos ou serviços, realiza a cobrança proveniente dessa venda, recebe o valor pago pelo cliente e, no momento aprazado, realiza o pagamento ao vendedor dos produtos e serviços, retendo o valor da sua comissão pela venda.

Neste ponto, concluímos que fica inequívoco que a atividade da reclamante é a intermediação de vendas de produtos e serviços, que outrora era realizada com a visita presencial aos potenciais clientes, buscando realizar a venda de produtos e serviços de terceiros e que atualmente tal serviço é realizado com o emprego da internet.

Uma vez entendido que o serviço de comércio eletrônico é tributável pelo ISS no município de Porto Alegre, resta destacar que a alíquota aplicável à base

de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

1.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 8º da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

1.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 102 da Lei Municipal nº 15.563/91

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

1.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 55 da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66 da Lei Municipal nº 1.508/03.

1.3.4.22 Rio de Janeiro

No município do Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 8 da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município do Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

1.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante no Anexo I à Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III à Lei Municipal nº 7.186/06.

1.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

1.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

A título de exemplificação, a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13/18 ratifica que o serviço de comércio eletrônico se sujeita à incidência do ISS, nos termos do subitem 10.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

2. Em seu entendimento, a consulente presta três tipos de serviços que chama de “plataforma de comparação de preços”, “marketplace” e “inserção de material publicitário em marketplace”.

5.2 O serviço que a consulente denomina “marketplace” permite a efetivação das operações de compra e venda.

7. Os serviços descritos no subitem 5.2 desta solução de consulta consistem na intermediação da operação de compra e venda por meio de uma plataforma de pagamentos pertencente à consulente e remunerada por uma parcela do valor transacionado. Trata-se do serviço previsto no subitem 10.05 da lista constante do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003, submetendo-se ao ISS com alíquota de 5%.²⁹

De outra ponta, a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 38/11 dispõe que o serviço de comércio eletrônico também se sujeita à incidência do ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/03, a qual afirma que:

7. Da análise do contrato conclui-se que a consulente promove a intermediação da venda dos produtos e serviços entre as empresas contratantes e o cliente final, usuário de seu website, uma vez que a venda dos cupons é efetivada pela consulente, bem como sua remuneração ocorre em função dessas vendas, e não do material publicitário elaborado por ela.

7.1. Assim, o serviço prestado pela consulente, objeto do contrato apresentado, enquadra-se no subitem 10.02 da Lista de Serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, referente ao código de serviço 06157 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer, incidindo o ISS sobre a remuneração recebida por ela definida em contrato.³⁰

29 No mesmo sentido: Solução de Consulta SF/DEJUG nº 04, de 30 de janeiro de 2018; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 42, de 9 de outubro de 2018; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 12, de 14 de maio de 2018; Solução de Consulta nº 22, de 7 de novembro de 2016; e Solução de Consulta SF/DEJUG nº 01, de 10 de janeiro de 2017.

30 No mesmo sentido, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32, de 10 de dezembro de 2014.

Uma vez entendido que o serviço de comércio eletrônico é tributável pelo ISS no município de São Paulo, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 16, IV, da Lei Municipal nº 13.701/03.

1.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços constante do Anexo VII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 4%, como disposto no Anexo VIII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

1.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelo serviço de comércio eletrônico, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado em outras capitais da federação, os serviços de comércio eletrônico podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 10.05 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 2%, como disposto no art. 25, V, da Lei Municipal nº 6.075/03.



2

Inteligência Artificial

2.1 Sumário executivo

De posse dos dados coletados, é possível concluir que o “serviço” que empregue em sua prestação a inteligência artificial poderá estar sujeito, quanto a sua tributação no âmbito municipal, à incidência do ISS, nos termos, geralmente, do item 1 e subitens correspondentes (serviços de informática e congêneres) da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Desse modo, verifica-se que a prestação de serviço que empregue a inteligência artificial é considerada, para fins tributários no âmbito municipal, como uma atividade econômica que está abrangida pelo grupo dos serviços de informática e congêneres da lista de serviços, que é taxativa na vertical, porém exemplificativa na horizontal – materializada, de fato, com o emprego pela lei do termo “congêneres”.

Assim ficou consignado no RE 784.439, com repercussão geral reconhecida (Tema 296), de relatoria da Ministra Rosa Weber. Isto é, ficou decidido que a lista de serviços sujeitos à tributação do ISS a que se refere o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal é taxativa. Porém, é cabível a incidência do tributo sobre serviços congêneres àqueles elencados em lei, em razão da interpretação extensiva. Segundo a relatora, a jurisprudência do STF orienta-se, “de longa data”, 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”, assinalou. Assim, a tributação pode recair extensivamente sobre serviços congêneres.

2.2 Considerações iniciais

Analisando capital por capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que o “serviço” que empregue a inteligência artificial na sua prestação é passível de se sujeitar ao ISS, por meio da Resolução nº 058/2016/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do município de Porto Alegre.

Dessa maneira, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação do município de Porto Alegre, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS sobre as prestações de “serviços” com emprego de inteligência artificial, tendo por fundamento, em regra, o item 1 e subitens correspondentes da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 e refletidas nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

2.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

2.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Inteligência Artificial.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

2.3.2 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Porto Alegre	Resolução	058/2016/1	2016	Sujeição de serviços empregando Inteligência Artificial ao ISS, nos termos do item 1 (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73	Prestador do serviço

2.3.3 Análise por município

2.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 98 da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

2.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 21 da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

2.3.3.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

2.3.3.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

2.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços que integra o Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

2.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 239 da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

2.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

2.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

2.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 247 da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

2.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

2.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 52 da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

2.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

2.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

2.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens

correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

2.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14 da Lei Municipal nº 2.251/17.

2.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

2.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município

de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

2.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelos serviços que empreguem inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Por meio da Resolução nº 058/2016/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do município de Porto Alegre, pode-se inferir que os serviços com emprego de inteligência artificial são passíveis de tributação pelo ISS por meio do enquadramento desses “serviços” no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, tendo em vista que:

O grupo da informática contempla especialmente as atividades voltadas ao desenvolvimento da chamada inteligência artificial [...]

Assim, por todas as características específicas da prestação de serviço executada pela Recorrente entendo que suas atividades e, especificamente nesta prestação, estão enquadradas no item 1 e subitens correspondentes, da Lista Anexa a Lei Complementar 116/03.

Uma vez entendendo que a inteligência artificial é subsumível ao grupo da informática, que compõe o item 1, e seus subitens, da lista de serviços, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

2.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município

de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

2.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale à redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

2.3.3.21 *Rio Branco*

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

2.3.3.22 *Rio de Janeiro*

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

2.3.3.23 *Salvador*

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, caso o sujeito passivo se adeque ao disposto no Código 21 do Anexo III à Lei Municipal nº

7.186/06,³¹ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

2.3.3.24. São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

2.3.3.25. São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 180, da Lei Municipal nº 13.701/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Paulo será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

2.3.3.26. Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município

31 Serviços de informática e congêneres, prestados por empresa não optante pelo Simples Nacional estabelecida em imóvel beneficiado no âmbito do PROGRAMA REVITALIZAR. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/Subcategoria/15#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 abr. 2021.

de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo VII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

2.3.3.27. Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelo serviço empregando inteligência artificial, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de Porto Alegre, os serviços que empreguem inteligência artificial podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no item 1 e subitens correspondentes (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



3

Robô/Robótica

3.1 Sumário executivo

É possível depreender que a “prestação de serviços” com o emprego de robôs ou da robótica poderá estar sujeita, quanto a sua tributação no âmbito municipal, à incidência do ISS, nos termos, em geral, do subitem 1.04 (Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres) da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Desse modo, observa-se que a prestação de serviço com o emprego de robôs ou da robótica é considerada, para fins tributários no âmbito municipal, como uma atividade econômica que presta um serviço de elaboração de programas de computador, como uma espécie de *software* robô, enquadrando-se, então, no subitem 1.04 da lista de serviços.

3.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços que empregassem robôs ou a robótica em suas prestações no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, por meio dos resultados do Recurso Ordinário nº 6017.2017/0048603-8 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo.

Assim, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação do município de São Paulo, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS sobre as prestações de “serviços” com o emprego de robôs ou da robótica, tendo por fundamento, em regra, o subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e refletidas nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

3.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

3.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em

consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Robô(s);
- ii. Robótica.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

3.3.2 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Recurso Ordinário	6017.2017/0048603-8	2018	Sujeição de serviços empregando robôs ou a robótica ao ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

3.3.3 Análise por município

3.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

3.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum

retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

3.3.3.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

3.3.3.4. Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

3.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado

no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

3.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

3.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

3.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS no Distrito

Federal com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

3.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

3.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou

nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

3.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

3.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

3.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

3.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

3.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

3.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

3.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo II à Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

3.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

3.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou

nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

3.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

3.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município

de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

3.3.3.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 2%, caso o serviço se adeque ao disposto no art. 33, II, 6, da Lei Municipal nº 691/84;³² caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

3.3.3.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I à Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, caso o sujeito passivo se adeque ao disposto no Código 21 do Anexo III à Lei Municipal nº 7.186/06;³³ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

32 Serviço de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país.

33 Serviços de informática e congêneres, prestados por empresa não optante pelo Simples Nacional estabelecida em imóvel beneficiado no âmbito do PROGRAMA REVITALIZAR. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/Subcategoria/15#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 abr. 2021.

3.3.3.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.³⁴

3.3.3.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

-
- 34** Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:
- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
 - b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
 - c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.
- Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;
- Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:
- I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;
 - II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;
 - III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;
 - IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.
- § 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.
- § 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

Segundo o Recurso Ordinário nº 6017.2017/0048603-8 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, o serviço que emprega robôs ou a robótica em sua prestação sujeita-se à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

As Ordens de serviços correspondentes (item 15 do DOC 7235391), trazem como descrição dos serviços: “serviço de Testes de *Software*”, para os quais deverão ser executados: “Testes funcionais e não funcionais, automação de Teste, criação de massa de Testes e execução de Testes.”

O Recorrente argumenta que para a realização dos testes é elaborado um *software* robô que execute tais testes [...].

No caso concreto, o Conselho Municipal de Tributos não reconheceu o argumento da Recorrente porque entendeu que não se tratava de um serviço de elaboração de programa de computador (*software* robô, no caso), mas de um serviço de consultoria em informática (subitem 1.06), no qual o *software* robô era apenas um meio para tanto. Assim, o Recurso foi indeferido e o Auto de Infração mantido.

Em que pese o resultado, a decisão é importante uma vez que, tacitamente, deixa claro que, se se tratasse de um serviço de elaboração de programa de computador, no caso um *software* robô, o Auto de Infração em relação ao serviço de consultoria em informática recorrido (subitem 1.06), não seria mantido, e o serviço seria, então, reenquadrado no subitem 1.04 da lista de serviços.

Em seguida, foi apresentada a Nota Técnica SF/DEFIS/DEHUG nº 01/2016, que com o objetivo de esclarecer e diferenciar os serviços de informática descritos nos subitens do item 1 da lista de serviços, em especial, no que tange ao subitem 1.04, assim os define:

[...]

Artigo 3º. O serviço descrito no subitem 1.04 da lista de serviços do *caput* do artigo 1º da Lei nº 13701, de 2003, compreende o desenvolvimento e entrega de programa de computador de uso geral, entendido como um conjunto organizado de instruções natural em linguagem natural ou codificada, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos equipamentos periféricos para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Logo, é possível notar que a interpretação dada ao subitem 1.04 pela Nota Técnica da Secretaria de Fazenda se assemelha à conceituação legal, plasmada

no art. 1º, da Lei Federal nº 9.609/98, que dispõe sobre a propriedade intelectual de programa de computador:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Uma vez entendido que a prestação de serviço com o emprego de robôs ou da robótica é tributável pelo ISS no município São Paulo, ao ser enquadrado como um serviço de elaboração de programa de computador (*software* robô), resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

3.3.3.26. Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo VII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII à Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

3.3.3.27. Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelo serviço empregando robôs ou a robótica, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno. No entanto, tendo por base o tratamento dado no município de São Paulo, os serviços que empreguem robôs ou a robótica podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.

An abstract graphic in the top left corner of the page, consisting of a dense network of small circles (nodes) connected by thin lines (edges). The nodes and lines are a lighter shade of red than the background, creating a complex web-like pattern that suggests digital connectivity or a network structure.

4

Livros Digitais e Suportes para Livros Digitais

4.1 Sumário executivo

Em relação aos serviços que envolvem os livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, é possível depreender que a eles é extensível a imunidade tributária conferida pela Constituição Federal aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

De acordo com os entendimentos firmados nos RE 330.817 e 595.676, decidiu-se que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Em votação unânime, o colegiado asseverou que a imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento, além de componentes eletrônicos que acompanhem material didático.

Desse modo, denota-se que a prestação de serviço envolvendo os livros digitais (*e-book*) e os suportes utilizados para fixá-los (*e-reader*) são imunes e inaptos a sofrer a incidência de qualquer imposto, inclusive o ISS.

4.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços que envolvessem os livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são imunes à incidência do ISS, como se pode observar do Recurso Ordinário nº 6017.2017/0021998-6 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo.

Assim, resta consignado a consonância entre esse julgado administrativo do município de São Paulo e a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal nos RE 330.817 e 595.676 e na recente aprovada Súmula Vinculante nº 57, a qual dispõe que

a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Por fim, vale consignar que a Lei Complementar nº 157/16, quando da atualização da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, incluiu no item 1

(serviços de informática e congêneres) o subitem 1.09, que diz expressamente que a imunidade de livros, jornais e periódicos deverá ser respeitada quando da análise da incidência do ISS sobre os serviços ali descritos.

4.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

4.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Livro digital;
- ii. Livro virtual;
- iii. Livro eletrônico;
- iv. *E-book*;
- v. Suporte para livros digitais;
- vi. *E-reader*.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

4.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Todas as capitais + DF (exceto Belo Horizonte; Fortaleza; Macapá; e Rio Branco)	Lei Complementar Federal	157	2016	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com o consequente reconhecimento da imunidade dos serviços envolvendo os livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, nos termos do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03.

4.3.3 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
São Paulo	Recurso Ordinário	6017.2017/0021998-6	2017	Aplicação da imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF, ao livro eletrônico, inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo (RE 330.817, rel. min. Dias Toffoli, e RE 595.676, rel. min. Marco Aurélio, j. 8-3-2017, P, Informativo 856, Temas 593 e 259)

4.3.4 Análise por município

4.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município, em que pese a lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03 não tenha incorporado no ordenamento jurídico interno do município de Belo Horizonte

o subitem 1.09, conforme a inovação da Lei Complementar Federal nº 157/16, e que reconhece expressamente a imunidade dos livros, jornais e periódicos.

4.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços que integra o Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS no Distrito Federal.

4.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município, em que pese a lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13 não tenha incorporado no ordenamento jurídico interno do município de Fortaleza

o subitem 1.09, conforme a inovação da Lei Complementar Federal nº 157/16, e que reconhece expressamente a imunidade dos livros, jornais e periódicos.

4.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município, em que pese a lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14, não tenha incorporado no ordenamento jurídico interno do município de Macapá o subitem 1.09, conforme a inovação da Lei Complementar Federal nº 157/16, e que reconhece expressamente a imunidade dos livros, jornais e periódicos.

4.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF,

os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 7/73, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município, em que pese a lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03, não tenha incorporado no ordenamento jurídico interno do município de Rio Branco o subitem 1.09, conforme a inovação da Lei Complementar Federal nº 157/16, e que reconhece expressamente a imunidade dos livros, jornais e periódicos.

4.3.4.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Recurso Ordinário nº 6017.2017/0021998-6 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, a prestação de serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não se sujeita à incidência do ISS, conforme jurisprudência já consolidada do STF nos RE 330.817 e RE 595.676 e na recente aprovada Súmula Vinculante nº 57, que firmam a tese de que:

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. A imunidade tributária da alínea d do inciso VI do art. 150 da CF alcança componentes eletrônicos destinados exclusivamente a integrar unidade didática com fascículos. [...] O Plenário entendeu que a imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da CF alcança o livro digital (*e-book*). De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais da atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do “papel”, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros. Nesse contexto moderno, portanto, a teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (*e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e tamanho da fonte e outros. Apesar de não se confundirem com os livros digitais propriamente ditos, esses aparelhos funcionam como o papel dos livros tradicionais impressos, e o propósito seria justamente mimetizá-lo. Estão enquadrados, portanto, no conceito de suporte abrangido pela norma imunizante. Entretanto, esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphones e laptops, os quais são muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

No caso concreto, o Conselho Municipal de Tributos estava analisando a questão da tributação incidente sobre a “divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet”.

Assim, por entender que a inserção de publicidade na internet *lato sensu* não se equipara a livro, jornal e periódicos, o conselho de contribuintes não reconheceu o argumento da Recorrente, que tentava enquadrar a tributação sofrida como incidente sobre a inserção de publicidade em livros, jornais ou periódicos, o que estaria vedado pela própria redação do subitem 17.25 (inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio [exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita]) da lista de serviços.

Em que pese o resultado, a decisão é importante tendo em vista o reforço que vem a conferir à imunidade tributária constitucional dos livros, jornais e periódicos e que foi expandido para os livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, em consonância com a orientação última da Suprema Corte.

Em síntese, por todo o exposto, fica pacificado o entendimento de que os serviços envolvendo os livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não se sujeitam à incidência do ISS no município de São Paulo, conforme também se pode extrair do subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03.

4.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.

4.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Assim, como se pode extrair do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03, bem como do tratamento dado pelo município de São Paulo e pela jurisprudência do STF, os serviços envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixá-los não são sujeitos ao ISS neste município.



5

Publicidade/ Marketing Digital

5.1 Sumário executivo

Quanto à incidência do ISS sobre os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, até o advento da Lei Complementar nº 116/03, era possível a tributação da atividade, por força da norma prevista no item 86 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, que previa expressamente a incidência do imposto municipal sobre os serviços de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão)”.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, que revogou expressamente as normas que tratavam do ISS até a sua vigência, ao tratar do campo de incidência do imposto municipal, em razão do veto presidencial ao subitem 17.07 da sua lista de serviços, deixou de ser possível a incidência do ISS sobre a atividade de veiculação e divulgação de publicidade por qualquer meio.

No entanto, é possível depreender, da pesquisa empreendida, que a prestação do serviço em pauta sofreu um reenquadramento ao subitem 17.06 (Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários) da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, até a volta de um enquadramento específico, só possível com a inovação trazida na lista de serviços da referida legislação complementar pelo subitem 17.25 (Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio [exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita]), introduzido pela Lei Complementar nº 157/16.

5.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, tanto pelo enquadramento ao subitem 17.06 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, por meio dos resultados obtidos com o Recurso Ordinário nº 6017.2019/0064690-0 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, a Solução de Consulta SF/DEDUJ nº 19/2014 e a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 22/2018, quanto pelo enquadramento, após a edição da Lei Complementar nº 157/16,

ao subitem 17.25 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar 116/03, por meio dos resultados colhidos com o Acórdão nº 133/2017 da 2ª Instância do Conselho Administrativo Fiscal do município de Recife e a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 29/2019.

Apenas o município de Fortaleza, vale ressaltar, afastou a possibilidade de sujeitar os serviços em questão à incidência do ISS na sua jurisdição, conforme se extrai do julgado da Resolução nº 064/16 da 2ª Câmara de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do município de Recife, sob o fundamento de que o serviço estaria enquadrado no subitem 17.07 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e vetado pelo Presidente da República.

Contudo, do arcabouço geral, resta consignada a possibilidade de, ao exemplo da interpretação do município de São Paulo, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, tendo por fundamento, ao menos, o subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e refletidas nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional, caso algum município ainda não tenha incorporado a inovação trazida pelo subitem 17.25 da lista de serviços anexa àquela lei complementar, e introduzida pela Lei Complementar nº 157/16, nos seus ordenamentos jurídicos domésticos.

5.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

5.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Publicidade digital/virtual;
- ii. Marketing digital/virtual;
- iii. Propaganda digital/virtual

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

5.3.2 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Fortaleza	Resolução	64/16	2016	Não sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, tendo em vista o veto presidencial ao subitem 17.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Porém, essa decisão foi anterior à inovação da lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 157/16, que incluiu o subitem 17.25 na lista.	Prestador do serviço
Recife	Acórdão	133/17	2017	Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2019/0064690-0	2020	Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/03. A partir de 13 de fevereiro de 2018, com a edição da Lei Municipal nº 16.757/2017, esses serviços passaram a ser tributados conforme o subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701/03.	Prestador do serviço

5.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo ³⁵	Solução de Consulta SF/DEJUG	29/19	2019	Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03.	Prestador do serviço
São Paulo ³⁶	Solução de Consulta SF/DEJUG	22/18	2018	Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS. Até 12 de fevereiro de 2018, essa tributação ocorria nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03. Após essa data, cumpridas as anterioridades anual e nonagesimal da Lei Municipal nº 16.757/17, a tributação passou a ser enquadrada no subitem 17.24 incluído na lista de serviços daquela lei.	Prestador do serviço
São Paulo ³⁷	Solução de Consulta SF/DEJUG	19/14	2014	Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

35 No mesmo sentido, ver: Solução de Consulta SF/DEJUG nº 12, de 14 de maio de 2018; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13, de 14 de maio de 2018.

36 No mesmo sentido, ver: Solução de Consulta SF/DEJUG nº 49, de 17 de dezembro de 2018; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 04, de 07 de março de 2019.

37 No mesmo sentido, ver: Solução de Consulta SF/DEJUG nº 07, de 27 de fevereiro de 2013; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08, de 04 de março de 2013; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 09, de 17 de março de 2014; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08, de 17 de março de 2016; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 25, de 06 de dezembro de 2016; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 27, de 07 de dezembro de 2016.

5.3.4 Análise por município

5.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

5.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 4%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

5.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 17.06 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 17.25, no subitem 17.06 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 3%, como disposto no art. 14, III, *b*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

5.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

5.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e

propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

5.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

5.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

5.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida na legislação distrital, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar nº 937/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 5%, como disposto no art. 38, II, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

5.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 5%, como disposto no art. 256, V, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus à uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, VIII, *d* e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

5.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Resolução nº 064/16 da 2ª Câmara de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do município de Recife, não há a possibilidade de se tributar a veiculação e divulgação de conteúdo de propaganda e publicidade devido ao veto do Presidente da República ao item 17.07 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03.

Neste sentido, a decisão administrativa ainda fundamenta o seu argumento no julgado da Segunda Turma do STJ no EDcl no AgRg no AREsp 791067/DF (j. 02/08/2016), *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA. ICMS. PLACAS DE PAINÉIS. SERVIÇOS DE PROPAGANDA. COMUNICAÇÃO VISUAL. NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE INCIDE O ICMS, NÃO O ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presente um dos vícios listados no art. 535 do CPC: a contradição.
2. Com efeitos, a exclusiva discussão acerca da incidência de ISS sobre a veiculação de materiais de propaganda e publicidade comporta análise, pois não demanda revolvimento de fatos e provas. Neste sentido: AgRg no REsp 1404324/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/09/2015.
3. *In casu*, observa-se que os serviços de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e, outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio” constavam do item 17.07, o qual foi vetado pelo Presidente da República. Logo, em consonância com a orientação do STJ, não incide ISS sobre as atividades previstas no citado item.
4. Embargos de Declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao Recurso Especial da embargante, a fim de afastar a incidência do ISS exclusivamente sobre o serviço de veiculação e divulgação de material e propaganda e publicidade. Invertam-se os ônus de sucumbência

(STJ, Segunda Turma, EDcl no AgRg no AREsp 791067/DF, Rel. Min, Herman Benjamim, j. 02/08/2016)

Ademais, é importante destacar que, mesmo que a Lei Complementar Federal nº 157/16 tenha trazido o subitem 17.25, que reinsere, de forma específica, os serviços *sub examine* no âmbito de incidência do ISS, o município de Recife ainda não introduziu essa inovação no seu ordenamento jurídico interno.

Logo, à luz do princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), não haverá incidência do ISS sobre esses serviços no município de Fortaleza apenas com a acolhida do legislador complementar federal, tendo em vista que só uma lei municipal poderá estabelecer a instituição de tributos, no caso, do ISS.

Porém, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 17.06 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então não é de se descartar que os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital poderão ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 17.25, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Por fim, caso se sujeitem, de fato, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

5.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

5.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

5.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 17.06 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 17.25, no subitem 17.06 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/04.

5.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, V, a, da Lei Municipal nº 6.685/17.

5.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

5.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

5.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

5.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

5.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

5.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Acórdão nº 133/2017 da 2ª Instância do Conselho Administrativo Fiscal do município de Recife, o serviço *sub examine* se sujeita à incidência do ISS, nos termos do subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal 15.563/91, tendo em vista que:

A consultante informa que realiza os serviços de: treinamento em desenvolvimento profissional presencial e a distância na área de saúde, agenciamento de espaço de publicidade de conteúdo na área médica e veiculação de publicidade online de espaço, entre outros, fl 006 CAF 2º.

Informa, ainda, que recebe a título de aluguel espaço no site para veiculação de anúncios publicitários de outras empresas. Que não seriam serviços, pois não estariam previstos na Lei complementar e que estariam albergados pela súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal – STF.

Inicialmente, observa-se, claramente, a não aplicação da súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal – STF, “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, pois no caso em tela temos uma prestação de serviço e não uma locação de bens móveis.

A Lista anexa à Lei Complementar 116/03 foi recentemente alterada pela Lei Complementar 157/2016 que incluiu novos subitens.

Entre os subitens incluídos na nova lista temos o item 17.25, Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer

meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Em âmbito municipal a lista de serviços sujeitos à tributação do ISS está prevista no art. 102 da Lei 15.563/91. Este artigo foi alterado recentemente pela Lei Municipal 18.356, de 19 de julho de 2017 para a inclusão do subitem 17.24 referente a inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade.

Diante do todo exposto, observa-se então que no caso concreto apresentado pelo Consulente existe incidência do ISS no Município do Recife, devido ao enquadramento do serviço prestado no subitem 17.24 do art. 102 da Lei Municipal 15.563/91.

Uma vez entendido que o serviço de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital é tributável pelo ISS no município de Recife, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus à um incentivo fiscal (art. 1º, X, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

5.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 17.06 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 17.25, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

5.3.4.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 3%, como disposto no art. 33, II, 3, da Lei Municipal nº 691/84.

5.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste

município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, como disposto no Código 11 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

5.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

5.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

É importante destacar que, neste município, o tratamento dado aos serviços *sub examine* se subdividiu em três fases temporais. Em um primeiro momento, por meio da Solução de Consulta SF/DEDUJ nº 19/2014, uma das mais antigas sobre a temática encontrada nos bancos de dados disponíveis, o município de São Paulo entendia que os serviços em questão se sujeitavam à incidência do ISS nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

6. O contrato apresentado tem por objeto a contratação da consultante para serviços de inserção publicitária na internet, consistentes na divulgação de campanha em formato de *e-mail* marketing, tendo como escopo a geração de tráfego, ficando reconhecido, de forma expressa, que a divulgação do

conteúdo publicitário será efetivada mediante a utilização de uma rede de marketing e afiliados da consulente.

8. Analisando essas informações, conclui-se que a atividade realizada pela consulente não se restringe à mera disponibilização de um espaço previamente formatado e apto para veiculação, mas caracteriza-se, sobretudo, por efetivo desenvolvimento de estratégia de campanha comercial. Constata-se, portanto, que os serviços prestados aos anunciantes são de publicidade eletrônica e promoção de vendas.

9. Estes serviços encontram-se previstos no subitem 17.06 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, código 02496 do Anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, e estão sujeitos à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o preço dos serviços prestados, nos termos do art. 14 da Lei nº 13.701, de 24/12/03, combinado com o inciso III do art. 16 dessa mesma lei, com a redação dada pelas Leis nº 14.256, de 29/12/06 e nº 15.406, de 08/07/11.

O Recurso Ordinário nº 6017.2019/0064690-0 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo endossa, por seu turno, a conclusão da solução de consulta anterior, ao dispor:

1.7. Em relação às receitas de publicidade, os valores autuados referem-se à conta contábil “41211001 PUBLICIDADE CX – TERCEIROS”, identificada em seu DRE como “Receita Bruta com Publicidade”, e consignam serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade, enquadrados no item 17.06 da lista de serviços, nos termos do art. 1º, do Parecer Normativo SF nº 01/2016.³⁸

Já em um segundo momento, durante a implementação da inovação do subitem 17.25 da lista de serviços, trazido pela Lei Complementar Federal nº 157/16 e introduzido no ordenamento jurídico interno do município de São Paulo

38 Parecer Normativo SF nº 01/2016:

Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

§ 1º O previsto no *caput* do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como *outdoor* e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como *backlight* e *frontlight*.

pela Lei Municipal nº 16.757/17, o município passou a entender que, enquanto não passasse a anterioridade anual e nonagesimal da referida lei que introduziu a redação do subitem 17.25 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03 no subitem 17.24 da lista de serviços do art. 1º, da Lei nº 13.701/03, valeria a interpretação anterior, qual seja, da sujeição do serviço em questão ao ISS nos termos do subitem 17.06. Após esse período, que findar-se-ia em 12 de fevereiro de 2018, o serviço passaria a se enquadrar no subitem 17.24 da lista de serviços da lei municipal.

Assim restou consagrada na decisão da Solução de Consulta SF/DEJUG nº 22/2018, *in verbis*:

2. A consulente obteve solução de sua Consulta SF/DEJUG nº 27, de 07 de dezembro de 2016, que identificou que os serviços prestados enquadravam-se no item 17.06 da lista de serviços constante do artigo 1 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sob o código 02496 – propaganda e publicidade, inclusive de promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, de acordo com o Anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011.

4. Informa a consulente que opera na atividade de prestação de serviços de informática voltados para o incremento do marketing de seus próprios clientes por meio de mecanismos de seleção de informação em bancos de dados e disponibilização – pela internet – aos potenciais consumidores, bem como oferece espaço virtual em sua página na internet para a alocação dos anúncios elaborados por seus clientes, para consulta livre por qualquer usuário da rede.

7. Com as alterações introduzidas pela Lei nº 16.757, de 2017, o serviço prestado pela consulente, que já era previsto no item 17.06, passa a ter enquadramento específico no item 17.24 da lista de serviços constante do artigo 1º da Lei 13.701, de 2003, conforme Parecer Normativo SF nº 2, de 14 de maio de 2018.³⁹

39 Parecer Normativo SF nº 02/2018:

Art. 1º Até a edição da Lei nº 16.757, de 15 de novembro de 2017, os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, enquadravam-se no subitem 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sujeitando-se à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, dado que se trata de espécie de serviços enquadráveis no gênero previsto no subitem 17.06, observado o disposto no art. 2º deste Parecer Normativo.

Por fim, passada a transição, restou pacificado no município de São Paulo o enquadramento específico do serviço de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital ao subitem 17.24 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal, como se pode observar da Solução de Consulta SF/DEJUG nº 29/2019, a mais recente sobre a temática:

8. A consulente insere conteúdo de propaganda e publicidade em sítios de internet, prestando o serviço do subitem 17.24 da Lista de Serviços da Lei nº 13.701, de 2003, descrito como “Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio”, classificado no código de serviço 02498 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 2011, na redação da Instrução Normativa SF/SUREM nº 23, de 22 de dezembro de 2017.

Uma vez entendido que o serviço *sub examine* é tributável pelo ISS no município de São Paulo, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

5.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.24 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Art. 2º Com a edição da Lei nº 16.757, de 2017, a previsão dos serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, passou a estar especificada no subitem 17.24 da lista de serviços constante no *caput* do art. 1º da Lei nº 13.701, de 2003.

5.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelos serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de veiculação de publicidade e propaganda ou marketing digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.25 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 2%, como disposto no art. 25, V, da Lei Municipal nº 6.075/03.



6

Impressora 3D

6.1 Sumário executivo

Com relação aos serviços com impressora 3D, é possível depreender que eles não se sujeitam à incidência do ISS, porque se configuram como uma operação mista em que o serviço prestado, juntamente com a mercadoria resultante, não está elencado na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Assim, por mais que se possa fazer uma interpretação mais extensiva da lista de serviços, conforme o mais recente entendimento do STF no RE 784.439, com repercussão geral reconhecida, essa interpretação só pode se dar na medida em que exista a abertura textual (“congêneres”, “outros”, “assemelhados”) no correspondente item da lista de serviços.

Desse modo, traz-se a lume que, tratando-se de uma operação mista com bens e serviços e na falta de uma abertura textual em um item capaz de abranger os serviços com impressora 3D, esses serviços não são aptos a sofrer a incidência do ISS, mas sim do ICMS.

6.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços com impressora 3D no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços não são sujeitos à incidência do ISS, como se pode observar da Solução de Consulta nº 5/2017 do Distrito Federal.

Assim, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação dada pelo Distrito Federal, todos os municípios venham considerar como intributável pelo ISS os serviços com impressora 3D, em consonância com a jurisprudência do STJ e STF em relação às operações mistas com bens e serviços.

6.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

6.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as

soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Impressora 3D;
- ii. Prototipagem.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

6.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA
Distrito Federal	Solução de Consulta	5/2017	2017	Não sujeição de serviços com impressora 3D ao ISS, por configurar operação mista (mercadorias e serviços) e por faltar conformidade com as hipóteses <i>numerus clausus</i> previstas na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

6.3.3 Análise por município

6.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.3 *Belo Horizonte*

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.4 *Boa Vista*

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.5 *Campo Grande*

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.6 *Cuiabá*

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.7 *Curitiba*

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta nº 5/2017, o serviço com impressora 3D não é tributável pelo ISS, tendo em vista que:

O requisito essencial para incidência do ISS é o serviço prestado enquadrar-se na exaustiva lista anexa à LC nº 116/2003, e reproduzida no Anexo I do Regulamento do ISS – RISS/DF.

Por seu turno, a obrigação de dar, que atrai a incidência do ICMS, consiste em um vínculo jurídico que implica a entrega de alguma coisa (bem ou mercadoria) pelo devedor. No dizer técnico do Direito Tributário, a incidência do ICMS, no atinente a bens ou mercadorias, decorre da saída destes, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (combinação dos aspectos material e temporal do fato gerador do imposto, consubstanciados nos artigos 2º e 5º da Lei distrital nº 1.254, de 8 de novembro de 1996).

A atividade de confeccionar objetos sólidos a partir de modelo tridimensional e virtual – disponibilizado pelo encomendante, ou criado, à ordem deste, pelo possuidor do equipamento capaz de realizar manufatura aditiva –, configura operação mista, assim entendida a que agrega mercadorias e serviços; Na espécie, não incide ISS, tendo em vista a falta de conformidade com as hipóteses *numerus clausus* previstas na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 e reproduzidas no Anexo I do Regulamento do ISS – RISS/DF; Incidirá ICMS na saída do objeto manufaturado em “impressora 3D”, com base no Artigos 1º e 2º do RICMS/DF.

Como parte do fundamento, a solução de consulta ainda invoca o julgado no AI 803296 AgR/SP – São Paulo, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, que dispõe o seguinte:

AI 803296 AgR / SP – SÃO PAULO

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Julgamento: 09/04/2013 – Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciada na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer a dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que se afigura meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido.

A este julgado, pode-se juntar ainda a jurisprudência do STJ sobre o assunto, como a assentada no REsp 1.102.838-RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, que afirma:

A Primeira Seção desta e. Corte firmou entendimento no sentido de que: (a) sobre operações “puras” de circulação de mercadoria e sobre os serviços previstos no inciso II, do art. 155 da CF (transporte interestadual e internacional e de comunicações) incide ICMS; (b) sobre as operações “puras” de prestação de serviços previstos na lista de que trata a LC 116/03 incide ISS; (c) e sobre operações mistas, incidirá o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incidirá ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Em síntese, chega-se à conclusão de que os serviços com impressora 3D não serão sujeitos ao ISS no Distrito Federal, uma vez que se trata de uma operação mista com mercadorias e serviços, estes não abrangidos pela lista de serviços

constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17, atraindo a incidência, portanto, do ICMS.

6.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.

6.3.3.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços com impressora 3D, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo Distrito Federal e pela jurisprudência do STF e do STJ em relação às operações mistas (mercadorias e serviços), os serviços com impressora 3D não são sujeitos ao ISS neste município.



7

Economia Compartilhada e Carro sem Motorista

7.1 Sumário executivo

Com relação aos serviços de economia compartilhada, foi possível encontrar a sua aplicação aos serviços de carona solidária no município de São Paulo, sendo caracterizada como um serviço de transporte individual não remunerado de condutores provedores de carona e passageiros interessados em compartilhar viagens e custos, desde que (art. 18, do Decreto Municipal nº 56.981/16):

- I. Não seja exercido com profissionalismo;
- II. Não tenha fins lucrativos;
- III. Seja realizado por veículos particulares não utilizados para atividade econômica de transporte remunerado de passageiros;
- IV. Não transporte mais de 4 (quatro) passageiros simultaneamente.

Já no que tange aos serviços envolvendo carro sem motorista, foi possível encontrar uma ocorrência prática, também no município de São Paulo, em relação ao compartilhamento de veículos sem condutor, caracterizando-se por ser um serviço de locação de veículos disponibilizados em vagas de estacionamento em vias e logradouros públicos (art. 21, do Decreto Municipal nº 56.981/16), operacionalizado por Operadoras de Tecnologia de Transporte Credenciadas.

7.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são sujeitos à incidência do ISS, como se pode observar da regulamentação dos serviços de carona solidária e de compartilhamento de veículo sem condutor no município de São Paulo (Decreto Municipal nº 56.981/16).

Segundo o art. 38, do Decreto Municipal nº 56.981/16, os serviços ali tratados sujeitar-se-ão ao ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.

Assim, e considerando a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que reformou a lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, os serviços de carona solidária (economia compartilhada) são enquadráveis no novel subitem 16.02 (Outros serviços de transporte de natureza municipal), ao passo que os serviços de compartilhamento de veículo

sem condutor (carro sem motorista) podem ser enquadrados tanto no grupo do item 3 (Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres) quanto no subitem 16.02 também.

7.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

7.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Economia Compartilhada;
- ii. *Sharing Economy*;
- iii. Carro/Veículo Sem Motorista;
- iv. Carro/Veículo Sem Condutor;
- v. Carro/Veículo Autônomo.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

7.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Decreto Municipal	56.981	2016	Sujeição de serviço de economia compartilhada e de serviço envolvendo carro sem motorista ao ISS	Prestador do serviço

7.3.3 Análise por município

7.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I da Lei Municipal nº 1.547/89.

7.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 4%, para locação de bens móveis de qualquer natureza (compartilhamento de veículos sem condutor), e de 5% para outros serviços de transporte de natureza municipal, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

7.3.3.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária

e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03, para o compartilhamento de veículos sem condutor (carro sem motorista).

Contudo, os serviços de carona solidária (economia compartilhada) ficariam sem uma correspondência adequada na lista de serviços, tendo em vista que este município ainda não introduziu no seu ordenamento jurídico interno a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, através do subitem 16.02.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 5%, como disposto no art. 14, IV, da Lei Municipal nº 8.725/03.

7.3.3.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 3%, para outros serviços de transporte de natureza municipal, e de 5% para a locação de bens móveis de qualquer natureza (compartilhamento de veículos sem condutor), como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

7.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

7.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 2%, para os outros serviços de transporte de natureza municipal, e 5% para a locação de bens móveis de qualquer natureza (compartilhamento de veículos sem condutor), como disposto nos itens 06-C e 14, respectivamente, da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

7.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

7.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) no Distrito Federal, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 5%, como disposto no art. 38, II, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

7.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao

ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, para os outros serviços de transporte de natureza municipal, e de 5% para a locação de bens móveis de qualquer natureza (compartilhamento de veículos sem condutor), como disposto no art. 256, I e V, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

7.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e do subitem 16.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

7.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste

município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

7.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

7.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14, para o compartilhamento de veículos sem condutor (carro sem motorista).

Contudo, os serviços de carona solidária (economia compartilhada) ficariam sem uma correspondência adequada na lista de serviços, tendo em vista que este município ainda não introduziu no seu ordenamento jurídico interno a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, por meio do subitem 16.02.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

7.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, V, da Lei Municipal nº 6.685/17.

7.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

7.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

7.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

7.3.3.18 *Porto Alegre*

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

7.3.3.19 *Porto Velho*

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

7.3.3.20 *Recife*

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

7.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03, para o compartilhamento de veículos sem condutor (carro sem motorista).

Contudo, os serviços de carona solidária (economia compartilhada) ficariam sem uma correspondência adequada na lista de serviços, tendo em vista que este município ainda não introduziu no seu ordenamento jurídico interno a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, por meio do subitem 16.02.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

7.3.3.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

7.3.3.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

7.3.3.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste

município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

7.3.3.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 56.981/16, esses dois serviços foram regulamentados tributariamente no que tange às áreas de negócios de serviço de carona solidária e de compartilhamento de veículos sem condutor.

Os arts. 18 e 20, do referido decreto municipal, dispõem sobre o serviço de carona solidária nos seguintes termos:

Art. 18. Considera-se carona solidária, para efeito deste decreto, o transporte individual não remunerado de condutores provedores de carona e passageiros interessados em compartilhar viagens e custos, desde que:

I – Não seja exercido com profissionalismo;

II – Não tenha fins lucrativos;

III – Seja realizado por veículos particulares não utilizados para atividade econômica de transporte remunerado de passageiros;

IV - Não transporte mais de 4 (quatro) passageiros simultaneamente.

§ 1º É permitida a divisão equitativa das despesas do deslocamento entre os ocupantes do veículo, incluindo o condutor.

§ 2º A inobservância do disposto no “caput” deste artigo implica desvio de finalidade e transporte irregular de passageiros, com todas as penalidades e responsabilidades correspondentes.

§ 3º Ficam as OTTCs autorizadas a intermediar, coordenar e controlar a divisão de custos da viagem, podendo cobrar dos cadastrados pelo serviço prestado para esse fim.

Art. 20. Compete à OTTC credenciada para operar o serviço de trata este capítulo:

I – Organizar a atividade de carona solidária;

II – Cadastrar os veículos e usuários, atendidos os requisitos mínimos de segurança, conforto, higiene e qualidade;

III – Intermediar, coordenar e controlar a divisão dos custos entre o condutor provedor da carona e os passageiros;

IV – Assegurar o uso do serviço estritamente para a atividade permitida neste capítulo, responsabilizando-se pelo eventual desvio de finalidade os usuários cadastrados.

Já os arts. 21 e 23, do Decreto Municipal nº 56.981/16, dizem respeito ao serviço de compartilhamento de veículos sem condutor, *in verbis*:

Art. 21. O direito à exploração dos serviços de compartilhamento de veículos sem condutor no viário urbano do Município de São Paulo somente será conferido às Operadoras de Tecnologia de Transporte Credenciadas – OTTCs. Parágrafo único. Compartilhamento de veículos sem condutor é o serviço de locação de veículos disponibilizados em vagas de estacionamento em vias e logradouros públicos, conforme previsto no Plano Diretor Estratégico do Município de São Paulo – Lei nº 16.050, de 31 de julho de 2014.

Art. 23. Compete à OTTC credenciada para operar o serviço de que trata este capítulo:

I – Organizar a atividade e o serviço de compartilhamento de veículos sem condutor;

II – Cadastrar os veículos e usuários, atendidos os requisitos mínimos de segurança, conforto, higiene e qualidade;

III – Fixar o preço da locação do veículo e receber o pagamento do usuário.

Quanto a tributação, o art. 38, do Decreto Municipal nº 56.981/16, deixou claro que os serviços por ele regulamentados são sujeitos à incidência do ISS, dispondo da seguinte forma:

Art. 38. Os serviços de que trata este decreto sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo de outros tributos aplicáveis.

Ao assim dispor, e considerando a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que reformou a lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, reforma esta já internalizada nesse município, os serviços de carona solidária (economia compartilhada) são enquadráveis no novel subitem 16.02 (Outros serviços de transporte de natureza municipal) da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, ao passo que os serviços de compartilhamento de veículo sem condutor (carro sem motorista) podem ser enquadrados tanto no grupo do item 3 (Serviços prestados mediante

locação, cessão de direito de uso e congêneres) quanto no subitem 16.02 também da lista de serviços da mencionada lei municipal.

Ademais, vale mencionar, também, que o decreto municipal ainda institui, para ambos os serviços, a cobrança de outorgas mensais ou anuais para o credenciamento das OTTCs perante a Prefeitura e de preço público pelo direito de uso dos estacionamentos em viário urbano, mas este apenas é aplicável ao serviço de compartilhamento de veículos sem condutor (arts. 17, § 2º, 19, 22, *caput* e parágrafo único, todos do Decreto Municipal nº 56.981/16).

Por fim, uma vez entendido que os serviços *sub examine* se sujeitam ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 16, IV, da Lei Municipal nº 13.701/03.

7.3.3.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 2%, para os outros serviços de transporte de natureza municipal, e de 5% para a locação de bens móveis de qualquer natureza (compartilhamento de veículos sem condutor), como disposto nos itens 1.2 e 1.9, respectivamente, do Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

7.3.3.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de economia compartilhada e por serviços envolvendo carro sem motorista, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação do município de São Paulo, aplicando estes serviços para determinadas áreas de negócios (carona solidária e compartilhamento de veículos sem condutor), os serviços de economia compartilhada e os serviços envolvendo carro sem motorista poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação daquelas áreas de negócios (ou outras) neste município, com base, *a priori*, no grupo do item 3 e no subitem 16.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



8

Voice over Internet Protocol (VoIP)

8.1 Sumário executivo

Com relação aos serviços de *voice over internet protocol* (VoIP), é possível depreender que eles se sujeitam à incidência do ISS porque se configuram como serviços de valor adicionado, que, por sua vez, têm convergência com o serviço de processamento de dados contido no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Desse modo, traz-se a lume que, o fato de os serviços em questão não estarem expressos *ipsis literis* na lista de serviços com a denominação apresentada, em nada afasta a cobrança do tributo, pois é a natureza da prestação do serviço (e não sua rubrica, entendida de forma estritamente literal), que justifica a incidência do ISS. Logo, conforme determina a Lei Geral de Telecomunicações, o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, não se inserindo, portanto, na esfera da competência estadual para ser alcançado pela tributação do ICMS.

8.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são sujeitos à incidência do ISS, como se pode observar do Recurso Ordinário nº 2012-0.301.937-4 da 3ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo.

Assim, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação dada pelo município de São Paulo, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS aos serviços de *voice over internet protocol* (VoIP), tendo por fundamento, em regra, o subitem 1.03 (Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres) da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 e refletidas nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

8.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

8.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito

Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. VoIP;
- ii. *Voice Over Internet Protocol*;
- iii. Telefonia IP;
- iv. Telefonia Internet

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

8.3.2 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo ⁴⁰	Recurso Ordinário	2012-0.301.937-4	2015	Sujeição do serviço de <i>voice over internet protocol</i> (VoIP) ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

8.3.3 Análise por município

8.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

⁴⁰ No mesmo sentido, ver: Recurso Ordinário nº 2014-0.160.027-8, de 10 de junho de 2015, da relatoria do Conselheiro Jacson Ricardo de Avilla Panichi.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I da Lei Municipal nº 1.547/89.

8.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

8.3.3.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto art. 14, II, *a*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

8.3.3.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste

município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

8.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

8.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

8.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

8.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

8.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens,

no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

8.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

8.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

8.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

8.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

8.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

8.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

8.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

8.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

8.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

8.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

8.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação

da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

8.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

8.3.3.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

8.3.3.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste

município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

8.3.3.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁴¹

41 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;

II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;

III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;

8.3.3.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Recurso Ordinário nº 2012-0.301.937-4 da 3ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) são sujeitos à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

Não merece prosperar a alegação da Recorrente de que não há incidência do ISS sobre a prestação de “serviços de valor adicionado” (serviços de “VoIP”) nos termos da Lei Geral de Comunicações e por não encontrar previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 e à Lei nº 13.701/03. A Fiscalização segregou os serviços de comunicação dos “serviços de valor adicionado”, não tributando o primeiro, mas apenas o segundo, portanto não há incompatibilidade entre a cobrança e a Lei Geral de Telecomunicações,⁴² nem o “bis in idem”, nem a invasão da competência tributária estadual, que também são alegadas pela Recorrente. Com relação ao não enquadramento deste serviço nas listas anexas às Leis Complementar e Municipal, tenho entendimento coincidente com o parecer (vide fls.528 a 555, que são cópias das fls. 2 a 29 do PA 2014-0.263.322-6) e que resumo, nos seguintes excertos deste parecer:

As atividades ou serviços que acrescentam novas utilidades ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações são realizadas por programas residentes nos sistemas de processamento

IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

- 42 Art. 61, da Lei Federal 9.472/1997. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. [...]

de informações finais (computadores, servidores, dispositivos de vídeo ou áudio etc.) de uma Rede de Comunicação de Informação, no nível da camada de aplicação. O provedor de serviços é um aplicativo chamado processo-servidor; é executado continuamente à espera de outro aplicativo, chamado processo-cliente, que cria uma conexão através da Internet e solicita o serviço. O servidor trata o pedido, prepara um resultado e envia o resultado de volta ao cliente.

Em outras palavras, o servidor processa a requisição e entrega um resultado útil (informação) para o cliente, o que, sem sobra de dúvida, caracteriza a ocorrência de um serviço de processamento de dados.

Conclusão parcial: o SVA é, em sua essência, um serviço de processamento de dados tributável pelo subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, sendo devido o ISS no local do estabelecimento prestador.

Uma vez entendido que o serviço de *voice over internet protocol* (VoIP) é tributável pelo ISS no município de São Paulo, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

8.3.3.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

8.3.3.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelo serviço de *voice over internet protocol* (VoIP), conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de *voice over internet protocol* (VoIP) podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em geral, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



9

Streaming

9.1 Sumário executivo

No que diz respeito aos serviços de *streaming*, é possível depreender, de forma inequívoca, que a partir da edição da Lei Complementar Federal nº 157/16, que introduziu o novel subitem 1.09 (Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos [exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS]) à lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, esses serviços passaram a ter um enquadramento específico e, conseqüentemente, passaram a se sujeitar ao ISS sem maiores controvérsias.

9.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de *streaming* no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, tanto por meio da resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 065/12 do município de São Paulo, que enquadrou esses serviços no subitem 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, quanto pelo enquadramento específico desses serviços trazido pelo novel subitem 1.09 introduzido na lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 pela Lei Complementar Federal 157/16.

No entanto, esta inovação adveio apenas em 2016, com a introdução no ordenamento jurídico interno dos municípios e do Distrito Federal em períodos posteriores. Assim, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação do município de São Paulo, todos os demais municípios que ainda não tenham introduzido em suas legislações internas o subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de *streaming*, tendo por fundamento, também, o subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e refletido nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

9.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

9.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito

Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. *Streaming*;
- ii. Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

9.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Todas as capitais + DF (exceto Belo Horizonte; Fortaleza; Macapá; e Rio Branco)	Lei Complementar Federal	157	2016	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com a consequente sujeição do serviço de <i>streaming</i> ao ISS, nos termos do enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03.	Prestador do serviço

9.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	065	2012	Sujeição do serviço de <i>streaming</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

9.3.4 Análise por município

9.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

9.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

9.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.05 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *streaming* podem ser

sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 1.09, no subitem 1.05 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, *a*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

9.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

9.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

9.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

9.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

9.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste distrito, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

9.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

9.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.05 da lista de serviço

anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 1.09, no subitem 1.05 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

9.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

9.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

9.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.05 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 1.09, no subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da lei Complementar Municipal nº 110/14.

9.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

9.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

9.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

9.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem

ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

9.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

9.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

9.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

9.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.05 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *streaming*

podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município do novel subitem 1.09, no subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

9.3.4.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 2%, como disposto no art. 33, II, 23, da Lei Municipal nº 691/84.

9.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

9.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

9.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 65/12, os serviços de *streaming* já eram tributáveis pelo ISS neste município nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, antes mesmo do enquadramento específico desses serviços trazido no subitem 1.09 pela Lei Complementar Federal nº 157/16 à lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03 e introduzido, em 2018, na lista de serviços da referida lei municipal. Como fundamento, a resposta à consulta dispõe o seguinte:

2. Alega a consultante que disponibiliza acesso, através de um mecanismo denominado *streaming* (tecnologia que permite o envio de informação multimídia através de pacotes, utilizando redes de computadores, sobretudo a internet), para que os clientes brasileiros possam locar e assistir a filmes e séries cujo acervo pertence à consultante.

3. Esclarece que seus clientes fazem uma assinatura no *site* da consultante e, por uma tarifa mensal, tais assinantes podem assistir de forma imediata e ilimitada, a filmes e séries elencados em seu site eletrônico.

6.1.3. De acordo com o “Contrato de Licença de Usuário Final”, o *software* contém materiais protegidos por direitos autorais e outras leis de propriedade intelectual aplicáveis nos EUA e em outros territórios e por disposições de tratados internacionais. O *software* não é vendido nem dado ao usuário, mas licenciado pela ***** para ser utilizado sob os termos do Contrato de licença.

6.1.4. Referido contrato prevê a concessão de uma licença não exclusiva, limitada, pessoal e intransferível, sujeita ao cumprimento das restrições estabelecidas neste contrato de licença, para a instalação e utilização do *software*, somente em código objeto, fornecido pela ou em nome ***** com relação ao uso do serviço *****.

7. À vista de todo o exposto, constata-se que o cliente, ao pagar a tarifa mensal, passa a ter direito a usar o *software* da ***** , que lhe permitirá assistir aos vídeos constantes do acervo da consulente.

8. Desta forma, no caso em questão não se verifica locação de bens móveis. O serviço descrito pela consulente, objeto do contrato apresentado, enquadra-se no item 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativo ao código de serviço 02798 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição – da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011.

Uma vez entendido que o serviço de *streaming* é tributável pelo ISS no município de São Paulo, antes mesmo do advento do enquadramento específico do *streaming* ao subitem 1.09, que foi introduzido apenas em 2018 na lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

9.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

9.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa pelos serviços de *streaming*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, por meio da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de *streaming* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento específico do novel subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



10

Estabelecimento Virtual

10.1 Sumário executivo

Quanto à incidência do ISS sobre os serviços com estabelecimentos virtuais, é possível depreender, da pesquisa realizada, que com o advento da Lei Complementar Federal nº 116/03, tais serviços passaram a ter enquadramento específico, nos termos do subitem 1.08 (Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas) da lista de serviços anexa à referida lei complementar.

Desse modo, traz-se a lume que a tributação de serviços com estabelecimentos virtuais, no âmbito municipal, desde a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua consequente internalização nos ordenamentos jurídicos internos dos municípios e do Distrito Federal, não tem maiores controvérsias.

10.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços com estabelecimentos virtuais no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos do subitem 1.08 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, por meio da observação da internalização em todas as capitais, mais o Distrito Federal, da mencionada lei complementar federal.

Ademais, a incidência do ISS sobre esses serviços restou ratificada pela Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13/2014 do município de São Paulo, pondo luz a uma questão já cristalina e sem intempéries, tendo em vista o enquadramento específico trazido pela Lei Complementar Federal nº 116/03. Dessa maneira, entende-se que os serviços com estabelecimentos virtuais são sujeitos à incidência do ISS em todos os municípios pesquisados, mais o Distrito Federal.

10.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

10.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv)

conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Estabelecimento/Plataforma Virtual;
- ii. Estabelecimento/Plataforma Digital;
- iii. Página Eletrônica;
- iv. *Website*.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

10.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Todas as capitais + DF	Lei Complementar Federal	116	2003	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com a consequente sujeição de serviços com estabelecimento virtual ao ISS, nos termos do subitem 1.08 da lista de serviços anexa à lei complementar	Prestador do serviço

10.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	013	2014	Sujeição de serviços com estabelecimento virtual ao ISS, nos termos do subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

10.3.4 Análise por município

10.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo

estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

10.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

10.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

10.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

10.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

10.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo

estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

10.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

10.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida no Distrito Federal, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

10.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

10.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo

estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

10.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

10.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante anexa

à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

10.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

10.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

10.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

10.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

10.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

10.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

10.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

10.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo

estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

10.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

10.3.4.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

10.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, como disposto no Código 21.3 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

10.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo

estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Municipal n 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁴³

10.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 013/14, os serviços *sub examine* são sujeitos à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.08 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista o seguinte:

-
- 43** Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:
- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
 - b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
 - c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.
- Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;
- Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:
- Estar em situação cadastral e fiscal regular;
 - II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;
 - III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;
 - IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.
- § 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.
- § 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

3. A consulente informa ser titular de um portal de jogos eletrônicos disponível na rede mundial de computadores denominado xxxxxxxx. Esclarece que este portal está disponível na internet e é de acesso gratuito para todo o público.

11. A consulente apresenta cópia de instrumento denominado “contrato de parceria”, por meio do qual disponibiliza à outra parte, com exclusividade, o *site* xxxxxxxx, bem como todo o seu conteúdo a qualquer tempo existente, podendo o contratante divulgá-lo e/ou disponibilizá-lo através de sua rede de serviços *online*. O conteúdo do *site* deve ser divulgado dentro do portfólio de conteúdo do contratante, mediante a exposição a partir de link fixo em sua estação de jogos.

13. A consulente assume, por outro lado, a obrigação de manutenção e atualização permanentes do *site*, compreendendo o conjunto de alterações realizadas com a finalidade de manter o seu conteúdo sempre congruente em relação aos acontecimentos contemporâneos relacionados aos assuntos de sua abrangência.

13.1. Esta permanente atualização e responsabilização pelo conteúdo do *site* é a obrigação preponderante assumida pela consulente nos termos contratuais. Isso fica bem caracterizado no referido instrumento, sobretudo pela expressa transferência à consulente de toda a responsabilidade pela fiscalização e atualização do conteúdo das páginas, com a assunção imediata e exclusiva de qualquer demanda de natureza material, moral ou criminal eventualmente surgida em razão deste conteúdo. Fica ainda consignada a total responsabilidade da consulente pela mão de obra técnica e jornalística, pelos equipamentos e *software* necessários à elaboração, apresentação e operação do xxxxxx, como também pelas linhas, discadas ou dedicadas, necessárias à transmissão das informações até os computadores centrais do contratante.

15.2. A remuneração obtida pela consulente se dá, na verdade, pela disponibilização, planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas a serem exploradas de forma irrestrita e ampla pelo contratante, inclusive negociando espaços publicitários. Dos termos do contrato, fica patente que, mesmo não havendo nenhuma receita oriunda de publicidade por parte do contratante, a consulente não sofrerá prejuízo, sendo-lhe garantido o recebimento integral da remuneração mínima prevista.

18. O serviço prestado pela consulente é classificado pelo código 02933, do anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, correspondente ao subitem 1.08 da lista de serviços do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, o qual descreve os serviços de planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo estabelecimentos virtuais é tributável pelo ISS no município de São Paulo, ao ser enquadrado como um serviço de planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

10.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

10.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços envolvendo estabelecimentos virtuais, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, como é possível depreender da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, já introduzida neste município, bem como da interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços envolvendo estabelecimentos virtuais podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no enquadramento ao subitem 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



11

Data Center

11.1 Sumário executivo

Quanto à incidência do ISS sobre os serviços de *data center*, é possível depreender, da pesquisa realizada, que com o advento da Lei Complementar Federal nº 157/16, tais serviços passaram a ter enquadramento específico, nos termos do subitem 1.03 (processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres)⁴⁴ da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 116/03.

Desse modo, traz-se a lume que a tributação de serviços de *data center*, no âmbito municipal, desde a edição da Lei Complementar Federal nº 157/16, e a sua consequente internalização nos ordenamentos jurídicos internos dos municípios e do Distrito Federal, não tem maiores controvérsias.

11.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de *data center* no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar Federal nº 116/03 com a redação dada pela Lei Complementar Federal nº 157/16, por meio da observação da internalização em todas as capitais, mais o Distrito Federal, da mencionada atualização na lista.

Ademais, a incidência do ISS sobre esses serviços restou ratificada pela Solução de Consulta nº 008/2016 do município de Belo Horizonte, como também pelo Acórdão nº 17.059 do Conselho de Contribuintes do município do Rio de Janeiro e pelos Recursos Ordinários nº 6017.2018/0050054-7 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva e 6017.2017/0019148-8 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva, ambos do Conselho Municipal de Contribuintes do município de São Paulo.

No entanto, alguns municípios, a exemplo de Fortaleza, Macapá e Rio Branco, ainda não internalizaram em seus ordenamentos jurídicos internos a atualização trazida na lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 pela Lei Complementar Federal nº 157/16.

44 O centro de processamento de dados, ou *data center*, é um ambiente no qual são instalados servidores e equipamentos de armazenamento e processamento de dados. Basicamente é um espaço com proteção contra incêndio, sistema de resfriamento e alta segurança onde são montados armários metálicos para guardar os equipamentos. Disponível em: <https://blog.brasilcloud.com.br/afinal-o-que-e-um-data-center-tire-4-principais-duvidas-aqui/#:~:text=O%20centro%20de%20processamento%20de,met%C3%A1licos%20para%20guardar%20os%20equipamentos>. Acesso em: 30 ago. 2020.

Assim, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo da interpretação do município de São Paulo, que já enquadrava os serviços de *data center* ao subitem 1.03 da lista de serviços antes mesmo da inovação trazida na redação pela lei complementar federal de 2016, aqueles municípios também venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços *sub examine*, tendo por fundamento o mesmo subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, porém, com a redação antiga.

11.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

11.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. *Data center*;
- ii. Armazenamento/hospedagem de dados.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

11.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Todas as capitais + DF (exceto Belo Horizonte, Fortaleza, Macapá e Rio Branco)	Lei Complementar Federal	157	2016	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com o consequente enquadramento específico dos serviços de <i>data center</i> nos termos da nova redação atribuída ao subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03.	Prestador do serviço

11.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Solução de Consulta	008	2016	Sujeição de serviços de <i>data center</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.	Prestador do serviço

11.3.4 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Rio de Janeiro	Acórdão	17.059	2019	Sujeição de serviços de <i>data center</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2017/0019148-8	2018	Sujeição de serviços de <i>data center</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, antes mesmo da nova redação atribuída ao subitem pela Lei Complementar Federal nº 157/16	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2018/0050054-7	2019	Sujeição de serviços de <i>data center</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador de Serviços

11.3.5 Análise por município

11.3.5.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

11.3.5.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II anexa à Lei Municipal nº 7.056/77.

11.3.5.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta nº 008/2016, os serviços de *data center* se consubstanciam em atividades ligadas ao processamento de dados; logo, se sujeitam à incidência do ISS nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03. Segue o teor da mencionada consulta:

A Consulente faz uma breve explanação sobre suas atividades, afirmando que é uma empresa cuja principal atividade constitui-se de serviços de hospedagem e segurança de sites e e-mails, conforme cópia da sua 7ª Alteração Contratual. Ressalta a mesma que, observando a lista anexa a Lei Complementar 116/2003, tais serviços prestados encontram-se ausentes. RESPOSTA: Sim. A atividade de hospedagem de *sites/e-mails* está dentro do campo de incidência do ISSQN. A referida atividade enquadra-se

no subitem 1.08 da lista de serviços constante da Lei Complementar nº 116/03 e da Lei Municipal 8.725/2003: “Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Na Consulta objeto de reformulação definiu-se o enquadramento no subitem “1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. Retificamos aqui esse entendimento, com base nos contratos e propostas comerciais trazidos aos autos (fls. 16-49 e fls. 56-107), nos quais predominam atividades ligadas ao processamento de dados. Assim, o melhor enquadramento será no subitem “1.03 – Processamento de dados e congêneres”.

Tais serviços estão também previstos no Código de Tributação do ISSQN (CTISS):

Código CTISS Descrição

[...]

0103-0/06-88 Serviços de *DATA CENTER*

Uma vez entendido que a prestação de serviço de *data center* é tributável pelo ISS no município de Belo Horizonte, ao se enquadrar como um serviço de processamento de dados, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

11.3.5.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

11.3.5.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

11.3.5.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

11.3.5.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

11.3.5.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida no Distrito Federal, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

11.3.5.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria

flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

11.3.5.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes mesmo da redação dada pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *data center* digital podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13, ainda que na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação do mencionado subitem.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

11.3.5.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser

sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

11.3.5.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

11.3.5.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelos serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes mesmo da redação dada pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14, ainda que na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação do mencionado subitem.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

11.3.5.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

11.3.5.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

11.3.5.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

11.3.5.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

11.3.5.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

11.3.5.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

11.3.5.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, da ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

11.3.5.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa pelos serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes mesmo da redação dada pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de *data center*

podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03, ainda que na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação do mencionado subitem.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

11.3.5.22 *Rio de Janeiro*

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

O Acórdão nº 17.059 do Conselho de Contribuintes do município do Rio de Janeiro, ao desprover o recurso da Recorrente, reconheceu que os serviços de *data center* são enquadráveis no escopo de serviços de processamento de dados, descritos no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84, *in verbis*:

A primeira relação contratual abordada, com a Embratel, envolveria serviços de elaboração de *software* personalizado sob encomenda, serviços de data center (terceirização de computadores de grande porte e processamento de dados) e outros.

A Representação da Fazenda requereu o improvimento do Recurso de Ofício; quanto ao Recurso Voluntário, requereu a rejeição das preliminares de nulidade do Auto de Infração e de nulidade da decisão recorrida, suscitadas pelo Contribuinte. No mérito, opinou pelo indeferimento do pedido de perícia formulado pelo Contribuinte e pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

Informou o Fiscal de Rendas autuante (fl. 323) que, “Sob a rubrica “processamento de dados”, o contribuinte desenvolve grande parte de suas atividades, aí inclusas o gerenciamento de redes de microcomputadores e terceirização de computadores de grande porte.”

Acorda o Conselho de Contribuintes: 1) Quanto ao Recurso de Ofício: Por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator.

Uma vez entendido que a prestação de serviço de *data center* é tributável pelo ISS no município de Rio de Janeiro, ao se enquadrar como um serviço de

processamento de dados, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

11.3.5.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, caso o sujeito passivo se adeque ao disposto no Código 21 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06;⁴⁵ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

11.3.5.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/7.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até

45 Serviços de informática e congêneres, prestados por empresa não optante pelo Simples Nacional estabelecida em imóvel beneficiado no âmbito do PROGRAMA REVITALIZAR. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/Subcategoria/15#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 abr. 2021.

2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁴⁶

11.3.5.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Recurso Ordinário nº 6017.2018/0050054-7 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Contribuintes do município de São Paulo, os serviços de *data center* se sujeitam à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

De acordo com os documentos constantes nos autos, a Recorrente é empresa especializada em disponibilizar serviços ligados a *data center*/Processamento de Dados, tais como *hosting*, *colocation*, *cloud services*, considerando-se líder no segmento de *data center* no País.

Assim, não resta dúvida de que a atividade principal da Recorrente é aquela enquadrada no subitem 1.03 da lista de serviços da Lei nº 13.701/2003, código de serviço 2682 – “Processamento de dados, outros serviços de informática.

46 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;

II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;

III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;

IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

Adicionalmente, é importante destacar que esta municipalidade já aplicava esse entendimento antes mesmo de a Lei Complementar Federal nº 157/16 conferir nova redação ao subitem 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres – da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, como é possível depreender do Recurso Ordinário nº 6017.2017/0019148-8 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Contribuintes do município de São Paulo, quando da análise de serviços de *data center* como o *housing* e o *colocation*.⁴⁷

5. Do item 3.4 do voto condutor – “housing” e “colocation”

Inicialmente esclarecemos que esta municipalidade já defendia a incidência do ISS sobre os serviços em epígrafe antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 157/2016.

O motivo para isso sempre foi técnico. Vejamos o art. 61 da Lei Geral das Telecomunicações (Lei Federal nº 9.472/1997):

Art. 61 Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Nesse mesmo sentido foi a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13/2015:

4. Os serviços tomados pela consulente de hospedagem de página que comporá *site*, com disponibilidade de caixas postais, armazenamento ilimitado e disponibilidade de criação de bancos de dados enquadram-se no subitem 1.03 da Lista de Serviços constante do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 [...]

Por todo o apresentado, entendemos que os serviços de “housing” e “colocation” sempre estiveram na hipótese de incidência do ISS, a Lei Complementar nº 157/2016 apenas explicitou, no item 1.03 da Lista de Serviços, um entendimento já adotado por esta municipalidade.

47 *Colocation*, ou *housing* como também é conhecido, é uma modalidade de serviço em que empresas podem alugar toda a infraestrutura de *Data Center* necessária para suas operações e instalação de seus servidores. Ela pode trazer grandes vantagens para quem busca por uma experiência aprimorada e de baixos custos. Disponível em: <https://blogbrasil.westcon.com/colocation-data-center-o-que-e-e-quais-as-vantagens> Acesso em: 28 ago. 2020.

Por todo o exposto, e uma vez entendido que os serviços de *data center* são tributáveis pelo ISS no município de São Paulo, ao se enquadrar como um serviço de processamento, armazenamento e hospedagem de dados, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

11.3.5.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

11.3.5.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada pelo município de São Paulo, os serviços de *data center* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.

An abstract graphic in the top left corner of the page. It consists of a dense web of thin, light-colored lines connecting numerous small, semi-transparent circular nodes. The nodes vary in size and are distributed across the upper portion of the image, creating a complex, interconnected pattern that resembles a network or a molecular structure.

12

Jogos Eletrônicos

12.1 Sumário executivo

Quanto à incidência do ISS sobre os serviços de jogos eletrônicos, até o advento da Lei Complementar nº 116/03, era possível a tributação da atividade, por força da norma prevista no item 60, e, da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87, que previa expressamente a incidência do imposto municipal sobre os “serviços de jogos eletrônicos”.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, que revogou expressamente as normas que tratavam do ISS até a sua vigência, ao tratar do campo de incidência do imposto municipal, trouxe um grupo específico para os serviços do grupo da informática, fazendo constar expressamente que incide o ISS nos serviços de elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

Desse modo, traz-se a lume que a tributação de serviços de jogos eletrônicos, no âmbito municipal, era possível tanto na sistemática regulamentar anterior do imposto sobre serviços, quanto o é na sistemática regulamentar atual e vigente.

12.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de jogos eletrônicos no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que estes serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, tanto pelo enquadramento ao subitem 1.04 (Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres) da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, através dos resultados obtidos com o Recurso Ordinário nº 6017.2017/0048971-1 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, quando se tratar de operações de elaboração de jogos eletrônicos; quanto pelo enquadramento ao subitem 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação), quando se tratar de operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de jogos eletrônicos, conforme a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 38/2008.

Apenas o município de Fortaleza, vale ressaltar, justificou a incidência do ISS aos serviços de jogos eletrônicos enquadrando-o a um item diverso dos anteriormente citados. Como é possível extrair da Solução de Consulta nº 2007/193664,

o município de Fortaleza entendeu que os serviços em questão são tributáveis pelo ISS nos termos do subitem 12.09 (Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 e internalizada neste município.

Contudo, do arcabouço geral, resta consignada a possibilidade de incidência do ISS sobre os serviços de jogos eletrônicos em todos os municípios, mais o Distrito Federal, seja por fundamento, em regra, da redação clara do subitem 1.04 da lista de serviços, ou seja, extraindo fundamento de soluções propostas por municípios como o de São Paulo e Fortaleza, por exemplo.

12.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

12.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Jogos eletrônicos;
- ii. Diversões eletrônicas.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

12.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Todas as capitais + DF	Lei Complementar Federal	116	2003	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com a consequente sujeição de serviços de jogos eletrônicos ao ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços anexa à lei complementar	Prestador do serviço

12.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Fortaleza	Solução de Consulta	2007/193664	2007	Sujeição de serviços de jogos eletrônicos ao ISS, nos termos do subitem 12.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13	Prestador do serviço
São Paulo ⁴⁸	Solução de Consulta SF/DEJUG	38/2008	2008	Sujeição de serviços de jogos eletrônicos ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

12.3.4 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Recurso Ordinário	2005-0.238.848-6	2005	Sujeição de serviços de jogos eletrônicos ao ISS, nos termos do item 60, e, da lista de serviços constante da Lei Complementar Federal nº 56/87	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2017/0048971-1	2017	Sujeição de serviços de jogos eletrônicos ao ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

12.3.5 Análise por município

12.3.5.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação

⁴⁸ No mesmo sentido, ver: Solução de consulta SF/DEJUG nº 03/2014; Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11/2009.

dada por municípios como o de São Paulo, *os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município* com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

12.3.5.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Complementar Municipal nº 7.056/77.

12.3.5.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

12.3.5.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

12.3.5.5 *Campo Grande*

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

12.3.5.6 *Cuiabá*

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

12.3.5.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

12.3.5.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida no Distrito Federal, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

12.3.5.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem

ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

12.3.5.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta nº 2007/193664, os serviços de jogos eletrônicos são sujeitos à incidência do ISS nos termos do subitem 12.09 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13, tendo em vista que:

Apesar de não constar no CPBS, como atividade exercida pela Consulente, é comum quem explora a atividade de acesso à internet também exercer a atividade 9329-8/0400 – EXPLORAÇÃO DE JOGOS ELETRÔNICOS RECREATIVOS

A Consulente tenciona saber se incide o ISSQN sobre a atividade de exploração de sala de acesso à internet. Para responder a esta consulta, cabe salientar que a Lista de serviços sujeitos ao imposto municipal prevê serviços

que tem a natureza da atividade da requerente nos subitens 3.02 e 12.09. No primeiro subitem consta a previsão do serviço de exploração de escritórios virtuais e no segundo, o serviço de diversão eletrônica.

Vale ressaltar que, apesar de o município de Fortaleza enquadrar o serviço em questão no subitem 12.09 da lista de serviços, nada impede que o município também venha aplicar, porventura, o enquadramento específico previsto na redação do subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Uma vez entendido que o serviço de jogos eletrônicos é sujeito ao ISS no município de Fortaleza, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) neste município será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

12.3.5.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

12.3.5.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços referida.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

12.3.5.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

12.3.5.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

12.3.5.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

12.3.5.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

12.3.5.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

12.3.5.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

12.3.5.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

12.3.5.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação

dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

12.3.5.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

12.3.5.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 2%, caso o serviço se adeque ao disposto no art. 33, II, 6, da Lei Municipal nº 691/84;⁴⁹ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

12.3.5.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, como disposto no Código 21.02 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

12.3.5.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação

49 Serviço de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país.

dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁵⁰

12.3.5.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Neste município, foi interessante notar que antes mesmo da vigência da Lei Complementar Federal 116/03, essa municipalidade já entendia que os serviços

50 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;

II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;

III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;

IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

de jogos eletrônicos se sujeitavam à incidência do ISS, como se pode observar da ementa do Recurso Ordinário nº 2005-0.238.848-6 da 3ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, *in verbis*:

ISS – RECURSO ORDINÁRIO – PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA. DECISÃO FUNDAMENTADA – MÉRITO. INOCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. AUSÊNCIA DE PROVA – JOGOS ELETRÔNICOS. ATIVIDADE EXPRESSAMENTE PREVISTA PELO ITEM 60 DA LISTA DE SERVIÇOS DISPOSTA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 QUE NÃO SE CONFUNDE COM A ATIVIDADE DE BINGO PROPRIAMENTE DITA. NEGADO PROVIMENTO.

Posteriormente, já sob o guarda-chuva da Lei Complementar Federal nº 116/03, o município de São Paulo passou a enquadrar os serviços *sub examine*, quando se tratar de sua elaboração, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, como se nota, por exemplo, do Recurso Ordinário nº 6017.2017/0048971-1 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, que diz:

3.1.1 – Item 1.04: Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos Eletrônicos

Recorro, assim como fez a Representação Fiscal, à definição do item 1.04 da lista de serviços proposta pela Dra. Natália de Nardi Dácomo, em seu estudo sobre a hipótese de incidência tributária no ISS1:

O programa de computador é o produto resultante do processo de elaborar, preparar gradualmente e com trabalho, planejar, ordenar, enfim, fazer o programa de computador, inclusive de jogos eletrônicos. Elaboração é o processo de criação.

O artigo 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabelece que programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Vê-se, assim, que na leitura da Administração Tributária (Departamento de Fiscalização e Departamento de Tributação e Julgamento), em semelhança com a definição apontada pela doutrina, considera-se serviço de “Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos”

aquele que abarca tão-somente o desenvolvimento (processo de criação) e entrega de programa de computador de uso geral (entendido como um conjunto organizado de instruções – de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação ou outros dispositivos periféricos – necessárias para fazer o programa funcionar de modo e para fins determinados).

Ademais, quando se tratar de licenciamento ou cessão de direito de uso de jogos eletrônicos, a municipalidade paulista entende aplicável o subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03. Assim determina a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 38/2008:

1. A consultante, regularmente inscrita no CCM – Cadastro de Contribuintes Mobiliários sob os códigos de serviço 02496, 02690, 02798 e 02933, tem por objeto social, dentre outros, a comercialização, administração e licenciamento de jogos *online* do tipo “MMOG – Massive Multiplayer OnLine Game”, o licenciamento de qualquer produto relacionado a um jogo eletrônico comercializado, administrado, desenvolvido ou licenciado pela sociedade, o desenvolvimento, aquisição, venda e licenciamento de produtos relacionados à mídia e computadores, incluindo “*software*” e o desenvolvimento, aquisição, produção, venda e licenciamento de jogos, brinquedos e produtos relacionados.

5. De acordo com o art. 1º da Lei Federal nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

5.1. O jogo objeto da presente consulta, inclusive as “ferramentas exclusivas” oferecidas por ele, enquadra-se na definição de programa de computador citada acima.

6. O serviço objeto do contrato apresentado pela consultante enquadra-se no item 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição, da lista de serviços do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativo ao código de serviço 02798, e possui a alíquota de 2%, de acordo com o art. 16, I, da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 14.256, de 29 de dezembro de 2006.

Uma vez entendido que o serviço de jogos eletrônicos é tributável pelo ISS no município de São Paulo, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03, com nova redação.

12.3.5.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

12.3.5.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a redação da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, que foi introduzida neste município, bem como a interpretação dada por municípios como o de São Paulo, os serviços de jogos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.

An abstract network diagram in the top left corner, featuring a dense web of interconnected nodes and lines, rendered in a lighter shade of red against the background.

13

Programas de Fidelização

13.1 Sumário executivo

Com base nos dados coletados, depreende-se que os serviços de programas de fidelização, quanto a sua tributação no âmbito municipal, estão sujeitos à incidência do ISS, nos termos, geralmente, do subitem 17.06 (Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários) da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03.

Desse modo, traz-se a lume que os serviços de programas de fidelização são considerados, para fins tributários no âmbito municipal, como uma atividade de publicidade eletrônica ou de promoção de vendas, que pode se materializar, por exemplo, na disponibilização aos tomadores de serviços de um portfólio de benefícios, a fim de criar a “fidelização” do consumidor.

13.2 Considerações iniciais

Analisando capital por capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que os serviços de programas de fidelização se sujeitam ao ISS, conforme visto na Solução de Consulta SF/DEJUG nº 09/2014 do município de São Paulo.

Dessa maneira, resta consignada a possibilidade de que, ao exemplo do município de São Paulo, todos os demais municípios venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de programas de fidelização tendo por fundamento, em regra, o subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 e refletido nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

13.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

13.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv)

conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

i. Programas de fidelização.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

13.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo ⁵¹	Solução de Consulta SF/DEJUG	09/2014	2014	Sujeição de serviços de programas de fidelização ao ISS, nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

13.3.3 Análise por município

13.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

13.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

51 Nesse mesmo sentido, ver a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 08, de 4 de março de 2013.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

13.3.3.3 *Belo Horizonte*

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 3%, como disposto no art. 14, III, *b*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

13.3.3.4 *Boa Vista*

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

13.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

13.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

13.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

13.3.3.8 *Distrito Federal*

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 5%, como disposto no art. 38, II, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

13.3.3.9 *Florianópolis*

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2,5%, como disposto no art. 256, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria

flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

13.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

13.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

13.3.3.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

13.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

13.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município

com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, V, *a*, da Lei Municipal nº 6.685/17.

13.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

13.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

13.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

13.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 3%, como disposto no art. 21, XVI, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

13.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

13.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

13.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

13.3.3.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

13.3.3.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

13.3.3.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

13.3.3.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 09/2014, os serviços de programas de fidelização são sujeitos à incidência do ISS nos termos do subitem 17.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, tendo em vista que:

1. A consulente tem por objeto social: o desenvolvimento e gerenciamento de programa de fidelização de clientes, próprio ou de terceiros; a comercialização de direitos de resgate de prêmios no âmbito do programa de fidelização de clientes, a representação de outras sociedades brasileiras ou estrangeiras; pesquisas de informações mercadológicas; venda e veiculação de anúncios publicitários e propaganda; locação de *softwares* e mídia; assessoria e consultoria em coleta e processamento de dados de qualquer natureza; corretagem e agenciamento de bens móveis e serviços; participação em outras sociedades como cotista ou acionista.

8. Analisando todas as informações destacadas, sobretudo considerando que a consulente é um site que se dedica à divulgação de nomes de empresas, comparação de preços, produtos e promoções com a finalidade de viabilizar vendas, constata-se que os serviços prestados aos anunciantes são de publicidade eletrônica e promoção de vendas.

8.1. Estes serviços encontram-se previstos no subitem 17.06 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, código 02496 do Anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, estão sujeitos à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o preço dos serviços prestados, nos termos do art. 14 da Lei nº 13.701, de 24/12/03, combinado com o inciso III do art. 16 da Lei nº 13.701, de 24/12/03, com a redação dada pelas Leis nº 14.256, de 29/12/06, nº 15.406, de 08/07/11.

Uma vez entendido que os serviços de programas de fidelização são tributáveis pelo ISS no município de São Paulo, ao ser enquadrado como um serviço de publicidade eletrônica e promoção de vendas, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 16, IV, da Lei Municipal nº 13.701/03.

13.3.3.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

13.3.3.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de programas de fidelização, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de programas de fidelização podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



14

Aplicativos

14.1 Sumário executivo

No que tange à prestação de serviços envolvendo aplicativos, é possível depreender, da pesquisa realizada, que com o advento da Lei Complementar Federal nº 116/03, algumas operações com aplicativos, como o desenvolvimento, a elaboração, o licenciamento ou mesmo as intermediações com aplicativos, passaram a ter enquadramento na lista de serviços, nos termos de subitens como o 1.01 (Análise e desenvolvimento de sistemas), o 1.04 (Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres), o 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) e até o 10.02 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer), da lista de serviços anexa à referida lei complementar.

Desse modo, traz-se à consideração que a tributação de serviços envolvendo aplicativos, no âmbito municipal, desde a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua consequente internalização nos ordenamentos jurídicos internos dos municípios e do Distrito Federal, é bastante difundida, conforme a jurisprudência administrativa nos mostra.

14.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços envolvendo aplicativos no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos de subitens como o 1.01, 1.04, 1.05 e até mesmo o 10.02 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, por meio da observação de alguns julgados administrativos e de respostas a soluções de consulta.

À guisa de exemplificação, o município de Belo Horizonte, em resposta à Solução de Consulta nº 005/2019, entendeu que os serviços de intermediação por aplicativos se sujeitam ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Já o município de Porto Alegre, como resultado da Resolução nº 001/2015/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários, afirmou que os serviços de elaboração de aplicativos se sujeitam ao ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

O município de São Paulo, por sua vez, por meio dos Recursos Ordinários nº 2010-0.057.735-6 e 6017.2017/0042870-4, ambos da 1ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos, afirma que os serviços de desenvolvimento de aplicativos e o de licenciamento ou cessão de direito de uso de aplicativos, se sujeitam ao ISS, nos termos dos subitens 1.01 e 1.05, respectivamente, da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03.

Dessa maneira, resta consignada a possibilidade de que, ao exemplo dos municípios mencionados, todos os demais municípios, mais o Distrito Federal, venham instituir a incidência do ISS sobre serviços envolvendo aplicativos tendo por fundamento, ao menos, subitens como os 1.01, 1.04, 1.05 e 10.02 da lista de serviços anexa à Lei complementar Federal nº 116/03 e refletidos nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

14.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

14.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

i. Aplicativo(s).

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

14.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Solução de Consulta	005/2019	2019	Sujeição de serviços de intermediação por aplicativos ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03	Prestador do serviço

14.3.3 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Porto Alegre	Resolução	001/2015/1	2015	Sujeição de serviços de elaboração de aplicativos ao ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	2010-0.057.735-6	2015	Sujeição de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de aplicativos ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017.2017/0042870-4	2017	Sujeição de serviços de desenvolvimento de aplicativos ao ISS, nos termos do subitem 1.01 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

14.3.4 Análise por município

14.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

14.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

14.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta nº 005/2019, os serviços *sub examine* são sujeitos à incidência do ISS quando, do desenvolvimento do aplicativo, envolver alguma espécie de serviço de intermediação, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03, como se pode observar da ementa:

ISSQN – USO DE BEM PÚBLICO – ESTACIONAMENTO ROTATIVO –
NATUREZA JURÍDICA – PREÇO PÚBLICO – APLICATIVO DESENVOLVIDO
PELA CONSULENTE – SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE CONTRATOS
– LISTA DE SERVIÇOS – SUBITEM Nº 10.02 – SUBCONTRATAÇÃO DOS
SERVIÇOS JUNTO A TERCEIROS, PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS –
REGIMES JURÍDICOS ESPECÍFICOS – ISENÇÃO CONDIONADA – FRUIÇÃO
– REQUISITOS – LEI MUNICIPAL Nº 9.145 /2016.

Ademais, é importante ressaltar que, apesar de apenas deliberar sobre os serviços de intermediação com aplicativos, o município de Belo Horizonte também poderá tributar com o ISS quando se tratar de serviços de elaboração, licenciamento ou cessão de direito de uso de aplicativos, como nos exemplos de interpretação e aplicação da incidência do imposto extraídos de municípios como Porto Alegre e São Paulo.

E uma vez entendido que os serviços que envolvam aplicativos são tributáveis pelo ISS no município de Belo Horizonte, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 3%, caso se aplique a incidência conforme o subitem 10.02, ou será de 2,5%, caso se aplique a incidência conforme o grupo da informática (item 1 e subitens correspondentes), conforme disposto no art. 14, II, *a* e III, *b*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

14.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

14.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

14.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

14.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

14.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

14.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

14.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

14.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

14.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

14.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

14.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

14.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

14.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

14.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais

especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

14.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Resolução nº 001/2015/1 da 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Tributários do município de Porto Alegre, os serviços de projeto e desenvolvimento (elaboração) de aplicativos são sujeitos à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, tendo em vista o seguinte:

De acordo com a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e as Notas Explicativas a NBS (NEBS), estão excluídos da pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação e comunicação (TIC) serviços de projeto e desenvolvimento de aplicativos e programas em tecnologia da informação (TI), que se classificam na posição 1.1502.

A NBS realmente apresenta o código 1.1502 Serviços de projeto e desenvolvimento de aplicativos e programas em tecnologia da informação (TI). E as notas explicativas na NEBS assim registram no capítulo 15 – Serviços de tecnologia da informação:

A expressão “tecnologia da informação” é tomada, na presente Nomenclatura, como equivalente a aplicação de diferentes ramos da tecnologia para criar, armazenar, trocar e usar informações, apresentadas nos mais diversos formatos, e que, para tanto, faz uso de equipamentos para informática (*hardware*) e seus dispositivos periféricos, programas de computador e seus recursos, sistemas de telecomunicações, gestão de dados e informações.

A NBS e a NEBS separam os serviços de tecnologia da informação em dez distintas posições, mas ao que interessa irei tratar de apenas duas: (1) consultoria e (2) projeto, desenvolvimento de aplicativos e programas. Portanto, acredito que o correto enquadramento das atividades desenvolvidas pela recorrente, no que se pode inferir do conteúdo fático-probatório

acostado aos processos de ação fiscal, reclamação e recurso, é o subitem 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, e, em alguns casos, o subitem 1.06 – Assessoria e consultoria em informática, mas não o subitem 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza. Chego a essa conclusão não somente pela classificação e notas explicativas da NBS, mas também pela aplicação de regra do direito para afastar a antinomia: a regra da especialidade. Se há, na lista de serviços, subitem específico que retrate o serviço prestado, não vejo motivos para classificá-lo em outro subitem.

Uma vez entendido que os serviços de elaboração de aplicativos são tributáveis pelo ISS no município de Porto Alegre, ao se enquadrar como um serviço de elaboração de programa de computador, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

14.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

14.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos

ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

14.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

14.3.4.22 *Rio de Janeiro*

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 2%, caso o serviço se adeque ao disposto no art. 33, II, 6, da Lei Municipal nº 691/84;⁵² caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

14.3.4.23 *Salvador*

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, caso o sujeito passivo se adeque ao disposto no Código 21 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06;⁵³ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

52 Serviço de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país.

53 Serviços de informática e congêneres, prestados por empresa não optante pelo Simples Nacional estabelecida em imóvel beneficiado no âmbito do PROGRAMA REVITALIZAR. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/Subcategoria/15#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 abr. 2021.

14.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁵⁴

54 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

- I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;
- II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;
- III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;
- IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

14.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De um lado, o Recurso Ordinário nº 2010-0.057.735-6 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo determina que o serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso de aplicativos é sujeito à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, que assim dispõe:

8.1 A cessão de direito de utilização de “softwares” e aplicativos enquadra-se no código 02798 do Anexo I da Portaria SF nº 14/2004, subitem 1.05 da Lista de Serviços da Lei nº 13.701/2003, relativos a licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição.

Por outro lado, o Recurso Ordinário nº 6017.2017/0042870-4 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo assevera que o serviço de desenvolvimento/programação de aplicativos se equipara a serviços de análise e desenvolvimento de sistemas, enquadrando-o, assim, no subitem 1.01 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03. De acordo com o referido recurso:

Nos termos narrados pela fiscalização tributária (SEI 3216923), foi apresentado um contrato mãe e diversas propostas. Ainda nos termos do narrado pela fiscalização, observa-se que as mesmas cuidam de: “(...) desenvolvimento, manutenção e customização de aplicações e sistemas, (...)”, – Folha 16 do arquivo 3033252; 2.“(...) desenvolvimento de *software*, sistemas e aplicativos web e mobile para o Walmart.com.” – Folhas 45, 49, 53, 67, 71, 75, 79, 86, 90, 95, dentre outras do arquivo 3033252; 3.“(...) criação e o desenvolvimento da parte conceitual e estratégica (estrutura e interfaces) de sistemas e apps mobile para o WALMART.com.” – Folha 58 do arquivo 3033252; 4.“(...) desenvolvimento/programação de sistemas e aplicativos mobile para a Walmart.com.” – folha 62 do arquivo 3033252; 5.“(...) o desenvolvimento de API e sistemas em JAVA, baseadas em especificações, wireframes e/ou protótipos previamente desenvolvidos pelo Walmart.com ou pela equipe em questão.” – folha 83 do arquivo 3033252. Nos termos narrados pela representação fiscal, se verifica que houve a prestação do serviço de análise e desenvolvimento de sistemas, tendo em

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

vista que o serviço prestado abarca a integração de diferentes plataformas e o acesso ao sistema do cliente pelos usuários dos aplicativos. A análise da equipe utilizada na prestação reforça essa conclusão.

Válidos, portanto, os autos de infração discutidos.

Uma vez entendido que os serviços envolvendo aplicativos são tributáveis pelo ISS no município de São Paulo, seja pelo enquadramento no subitem 1.01, ou seja pelo enquadramento no subitem 1.05, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

14.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

14.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como os de Porto Alegre e São Paulo, os serviços envolvendo aplicativos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no grupo de informática (mais especificamente, os subitens 1.01, 1.04 e 1.05) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



15

Meios de Pagamento

15.1 Sumário executivo

No que tange à prestação de serviços de pagamentos eletrônicos, é possível depreender, da pesquisa realizada, que esses serviços são passíveis de ser sujeitos à incidência do ISS, nos termos do subitem 15.10 (Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral), da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03.

Desse modo, traz-se à consideração que a tributação de serviços de pagamentos eletrônicos, no âmbito municipal, desde a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua consequente internalização nos ordenamentos jurídicos internos dos municípios e do Distrito Federal, é plenamente possível, conforme a jurisprudência administrativa nos mostra.

15.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de pagamentos eletrônicos no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos do subitem 15.10 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, por meio da observação da resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 28/2012 do município de São Paulo.

Dessa maneira, resta consignada a possibilidade de que, a exemplo da municipalidade paulista, todos os demais municípios, mais o Distrito Federal, venham instituir a incidência do ISS sobre serviços de pagamentos eletrônicos tendo por fundamento, em regra, o subitem 15.10 da lista de serviços anexa à Lei complementar Federal nº 116/03 e refletido nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

15.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

15.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito

Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Meios de pagamento;
- ii. Pagamento eletrônico/virtual.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

15.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo ⁵⁵	Solução de Consulta SF/DEJUG	28/2012	2012	Sujeição de serviços de pagamentos eletrônicos ao ISS, nos termos do subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

15.3.3 Análise por município

15.3.3.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

⁵⁵ Nesse mesmo sentido, ver a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 18, de 29 de julho de 2019.

15.3.3.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

15.3.3.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 5%, como disposto no art. 14, IV, da Lei Municipal nº 8.725/03.

15.3.3.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

15.3.3.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

15.3.3.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

15.3.3.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município

com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

15.3.3.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 5%, como disposto no art. 38, II, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

15.3.3.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 5%, como disposto no art. 256, V, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

15.3.3.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

15.3.3.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

15.3.3.12 João Pessoa

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

15.3.3.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

15.3.3.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município

com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 5%, como disposto no art. 49, V, *a*, da Lei Municipal nº 6.685/17.

15.3.3.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

15.3.3.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

15.3.3.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

15.3.3.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

15.3.3.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

15.3.3.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

15.3.3.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

15.3.3.22 *Rio de Janeiro*

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

15.3.3.23 *Salvador*

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, como disposto no Código 25.01 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

15.3.3.24 *São Luís*

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

15.3.3.25 São Paulo

No Município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 28/2012, os serviços de pagamentos eletrônicos se sujeitam à incidência do ISS, nos termos do subitem 15.10 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, com base nos seguintes fundamentos:

A consultante tem por objeto social a prestação de serviços de credenciamento de pessoas físicas e jurídicas para o envio e recebimento de pagamentos decorrentes de compra e venda de bens e serviços realizados eletronicamente com o uso do sistema *****; a prestação de serviços de administração dos envios e recebimentos de pagamentos realizados entre usuários cadastrados, mediante captura, transmissão, processamento dos dados e liquidação das transações eletrônicas realizadas com o uso do sistema ***** e outros serviços de integração a plataformas de comércio eletrônico.

Os serviços executados pela consultante podem ser sintetizados como realização de pagamentos e recebimentos por meio eletrônico. É um sistema de pagamentos *online*, onde as pessoas e as empresas enviam e recebem dinheiro.

Estes serviços encontram-se descritos no subitem 15.10 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei 13.701/2003 e correspondem ao código de serviço 05877 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, correspondente a serviços relacionados a pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento.

Uma vez entendido que os serviços de pagamentos eletrônicos são tributáveis pelo ISS no município de São Paulo, ao ser enquadrado como um serviço relacionado a pagamentos em geral, de títulos quaisquer, por meio eletrônico, além de fornecimento de cobrança, recebimento ou pagamento, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2%, como disposto no art. 16, I, *m*, da Lei Municipal nº 13.701/03.

15.3.3.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

15.3.3.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, os serviços de pagamentos eletrônicos podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 15.10 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



16

Proveedor de Internet

16.1 Sumário executivo

O caso da tributação pelo ISS dos provedores de internet gerou bastante discussão doutrinária e jurisprudencial, em razão de os estados e o Distrito Federal terem tentado tributá-lo sob o guarda-chuva do ICMS por supostamente se tratar de um serviço de comunicação.

No entanto, o próprio Superior Tribunal de Justiça cuidou de afastar essa pretensão, ao editar a Súmula nº 334, que diz: “O ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à internet”.⁵⁶ De acordo com os julgados que deram azo ao mencionado verbete, os serviços de provedores de internet não são sujeitos ao ICMS por se tratar de serviço de valor adicionado, conforme definição exarada no art. 61, *caput* e § 1º, da Lei Federal nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações).⁵⁷

Assim, descabendo a hipótese de incidência do ICMS, resta saber se a lista de serviços do ISS contém a materialidade do serviço em questão. Porém, caso procuremos por “serviço de valor adicionado” ou “serviço de provedor de internet” na lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03, com a alteração promovida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, ou mesmo no antigo Decreto-lei nº 406/68, com suas alterações posteriores, apenas considerando a denominação dos referidos serviços, realmente nada será encontrado.

A questão importante é, contudo, a natureza do serviço, e não sua denominação. Com isso em mente, tanto o STF quanto o STJ, já estabeleceram que, apesar de a lista de serviços ser *numerus clausus*, há de se permitir uma interpretação extensiva aos itens nela contidos para o enquadramento de serviços idênticos aos expressamente previstos.

Desse modo, com base em vários julgados administrativos encontrados na pesquisa, bem como em soluções de consulta, foi possível chegar à conclusão de que a natureza do serviço de provedor de internet é de um serviço de processamento de dados armazenados em servidores e o registro ou o armazenamento de dados para posterior processamento e fornecimento de informações. E por

56 EREsp 456.650-PR (1ª S, 11.05.2005 – DJ 20.03.2006); REsp 453.107-PR (1ª T, 14.02.2006 – DJ 13.03.2006); REsp 456.650-PR (2ª T, 24.06.2003 – DJ 08.09.2003); REsp 511.390-MG (1ª T, 19.05.2005 – DJ 19.12.2005); REsp 736.607-PR (1ª T, 25.10.2005 – DJ 19.12.2005); REsp 745.534-RS (1ª T, 09.03.2006 – DJ 27.03.2006).

57 Art. 61 – Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas a acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

esta natureza, a atividade foi subsumida ao subitem 1.03 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03,⁵⁸ o que outrora correspondia ao item 22 e/ou 24 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87.⁵⁹

16.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de provedor de internet no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos de subitens como o 1.03 e 1.06 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, como também, antes da vigência da referida lei complementar, nos termos dos itens 22 e 24 do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87, por meio da observação de alguns julgados administrativos e de algumas soluções de consulta.

À guisa de exemplificação, os municípios de Fortaleza, Porto Alegre, Recife e São Paulo, nos Processo de Consulta nº 2017/046039, Resolução nº 334/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes, Julgamento nº 1.02.00209.6 do Departamento de Instrução e Julgamento e Recurso Ordinário nº 2005-0.256.043-2 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva, respectivamente, ratificaram a incidência do ISS aos serviços de provedores de internet nos termos, antes da vigência da Lei Complementar Federal nº 116/03, do item 22 ou 24 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87.

Quando da vigência da Lei Complementar Federal nº 116/03, os municípios de Fortaleza, Recife e São Paulo, conforme é possível extrair da Resolução nº 64/2016 da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, do Acórdão nº 180/2006 do Conselho de Recursos Fiscais e do Recurso Ordinário nº 6017.2018/0036138-5 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva, respectivamente, passaram a enquadrar esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviços da referida lei complementar federal.

Apenas o município de São Paulo, vale destacar, previu uma hipótese diferente a esta regra geral, que seria a hipótese de enquadrar o serviço de

58 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

59 22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.

24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.

provedor de internet também no subitem 1.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 e internalizada no município por meio da Lei Municipal nº 13.701/03, como é possível denotar do Recurso Ordinário nº 6017.2015/0000030-1 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva.

Por fim, resta consignada a possibilidade de que, ao exemplo dos municípios mencionados, todos os demais municípios, mais o Distrito Federal, venham instituir a incidência do ISS sobre serviços de provedores de internet nos termos, ao menos e sob a sistemática atual, do subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 e refletido nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

16.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

16.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Provedor de internet;
- ii. Provedor de acesso à internet.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

16.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Fortaleza	Processo	2017/046039	2018	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos do item 22 da lista de serviços na vigência do Decreto-lei nº 406/68, e no subitem 1.03 da vigente lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13	Prestador do serviço

16.3.3 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Fortaleza	Resolução	64/2016	2016	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13	Prestador do serviço
Porto Alegre	Resolução	334/2004	2004	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos dos itens 22 e 24 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73 na vigência do Decreto-lei nº 406/68	Prestador do serviço
Recife	Julgamento	1.02.00209.6	2002	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos, na época e vigência, dos itens 21 e 23 (correspondentes aos itens 22 e 24 do Decreto-lei nº 406/68) da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91	Prestador do serviço
Recife	Acórdão	180/2006	2006	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	2005-0.256.043-2	2005	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos, na época e vigência, do item 21 (correspondente ao item 22 do Decreto-lei nº 406/68) da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 10.423/87	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2018/0036138-5	2018	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2015/0000030-1	2015	Sujeição de serviços de provedor de internet ao ISS, nos termos do subitem 1.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

16.3.4 Análise por município

16.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I da Lei Municipal nº 1.547/89.

16.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

16.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

16.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

16.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

16.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

16.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

16.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

16.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

16.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Resolução nº 64/2016 da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários do município de Fortaleza, os serviços de provedor de internet se sujeitam à incidência do ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13, tendo em vista os seguintes fundamentos:

Em princípio, pela previsão constitucional do art. 156, III, só há que se falar em hipótese de incidência do ISS nas prestações onerosas de serviços de comunicação, quando estes também não sejam serviços já tributados pelo ICMS (art. 155, II da CF). O STJ já pacificou o entendimento de que o serviço de internet não é um serviço de telecomunicações, mas um serviço de valor adicionado que se utiliza do suporte daquela, nos termos do art. 61, *caput* e § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT). Por conta deste entendimento esboçado em vários julgados, a Corte Especial editou a Súmula 334: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet” (publicado no DJ 14.02.2007, p. 246). Mas, de acordo com a Recorrente, este serviço não poderia ser tributado pelo ISS porque “o serviço de provedor de internet não está previsto na lista de serviços anexa à Lei complementar, que é taxativa. No entanto, o

próprio STJ e STF tem jurisprudência admitindo a interpretação ampla e extensiva da lista de serviços. Dúvida não há de que a atividade se enquadra no conceito, de um “serviço de qualquer natureza”, entendido como “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico. Em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”

Conforme a Portaria nº 148/95, do Ministério das Comunicações, que aprovou a Norma nº 004/95 (“Uso da Rede Pública de Telecomunicações para acesso à Internet”), na definição do serviço de conexão à internet (SCI), dá uma dimensão do mesmo, em que fica patente a realização de várias “rotinas” de administração de “senhas, endereços e domínios”, caracterizando um verdadeiro *facere*, *in verbis*:

Norma nº 004/95

4. Serviços de Conexão à Internet

4.1. Para efeito desta Norma, considera-se que o Serviço de Conexão à Internet constitui-se:

- a) dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações, e dos “software” e “hardware” necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço;
- b) das rotinas para a administração de conexões à Internet (senhas, endereços e domínios Internet);
- c) dos “softwares” dispostos pelo PSCI: aplicativos tais como – correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros correlatos –, mecanismos de controle e segurança, e outros;
- d) dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI;
- e) do “hardware” necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar os “softwares” e os arquivos especificados nas letras “b”, “c” e “d” deste subitem;
- f) outros “hardwares” e “softwares” específicos, utilizados pelo PSCI.

Ressalte-se ainda a previsão normativa expressa do Regimento do ISS de enquadramento deste serviço no subitem 1.3 (Processamento de dados e congêneres) da lista de serviços anexa:

Art. 26. Para fins de incidência do imposto, as atividades dos provedores de serviços de conexão à Internet são consideradas operações de prestação de serviços de valor adicionado aos serviços de telecomunicação, conforme o disposto no § 1º do artigo 61 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, sujeitando-se somente a incidência do ISSQN, por enquadramento no subitem 1.3 da lista constante do Anexo I deste Regulamento.

No mesmo sentido, pode-se destacar a resposta ao Processo de Consulta nº 2017/046039 do município de Fortaleza que, além de ratificar as conclusões do julgado anterior, reconhece que o ISS era incidente sobre as operações com provedores de internet antes mesmo da edição da Lei Complementar Federal nº 116/03 e sua introdução no município, enquadrando o serviço em questão no item 22 da lista de serviços constante do antigo Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87, dispondo que:

Conforme exposto na seção Relatório deste parecer, a consultante informa que “é prestadora de serviços de provedor de internet desde o ano de 2006”. Como bem foi assinalado, a empresa presta “serviços” de provedor de internet. Corroborando com esta afirmação, no contrato social da consultante consta que ela pode realizar provimento de internet, telecomunicações e VoIP, locação de equipamentos de informática e telecomunicações, manutenção de equipamentos e máquinas de informática e telecomunicações. No tocante à utilidade “acesso à internet”, que é uma das atividades realizadas pelos provedores de internet, ela consiste na abertura do acesso à internet à rede mundial de computadores e no monitoramento do acesso dos usuários e de provedores de informações à rede, colocando à sua disposição os dados ali existentes. Desse modo, a prestação do “serviço de acesso à internet” nada mais é que o processamento de dados armazenados nos servidores e o registro ou o armazenamento de dados para posterior processamento e fornecimento de informações. Essa é, portanto, a natureza da atividade realizada. E por esta natureza, a atividade é subsumida ao subitem 1.03 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 e, outrossim, era prevista no item 22 da lista de serviços do Decreto nº 460/1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987. Sendo, portanto, uma atividade sujeita à incidência do ISSQN.

Além do exposto, no tocante à legislação tributária deste Município, a norma disposta no art. 581 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, estabelece expressamente que a atividade de acesso à internet é sujeita a incidência do ISSQN, por enquadramento no subitem 1.03 da Lista de Serviços, *in verbis*:

Art. 581. Para fins de incidência do ISSQN, as atividades dos provedores de serviços de conexão à internet são consideradas operações de prestação de serviços de valor adicionado aos serviços de telecomunicações, conforme o disposto no § 1º, do artigo 61 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, sujeitando-se somente à incidência do ISSQN, por enquadramento no subitem 1.03 da lista constante do Anexo I deste Regulamento.

Uma vez entendido que a prestação de serviços de provedor de internet é tributável pelo ISS no município de Fortaleza, ao ser enquadrado como um serviço de valor adicionado com natureza de serviço de processamento/armazenamento/hospedagem de dados, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

16.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

16.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

16.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

16.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

16.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

16.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

16.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

16.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a Resolução nº 334/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes do município de Porto Alegre, o serviço de provedor de internet se sujeita à incidência do ISS, nos termos, naquela época e vigência, dos itens 22 e 24 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, como se pode observar da ementa:

ISS – Recurso Voluntário – Auto de Infração e Lançamento – “Provedor de acesso à internet”.

É de se emprestar interpretação ampla e analógica a lista oficial de serviços sujeitos ao pagamento do ISS.

Indicação genérica do tipo de serviços pelo próprio contribuinte.

A nomenclatura da atividade, escolhida pelo próprio prestador do serviço, não pode prevalecer na incidência do imposto, pois o que vale é a essência da atividade exercida.

Os Itens 22 e 24 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73 caracterizam os serviços, que pelo uso e em face de nova tecnologia, se convencionou chamar “provedor de acesso à internet”.

Negado provimento ao Recurso Voluntário.

No entanto, em 2003 foi editada a Lei Complementar Federal nº 116, já internalizada neste município e na Lei Complementar Municipal nº 7/73, em que uma nova lista de serviços foi erigida para substituir a lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68. Assim, os serviços antigamente previstos nos mencionados itens 22 e 24 da lista de serviço municipal, encontram guarida agora no subitem 1.03 da atual lista de serviços municipal, à luz do tratamento dado sobre essa questão por outras municipalidades, como Fortaleza, Recife e São Paulo.

Uma vez entendido que o serviço de provedor de internet é tributável pelo ISS no município de Porto Alegre, ao ser enquadrado nos itens 22 e 24 (atual subitem 1.03) da antiga lista de serviços, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

16.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

16.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Julgamento nº 1.02.00209.6 do Departamento de Instrução e Julgamento do município de Recife, o serviço de provedor de internet se sujeita à incidência do ISS, nos termos, na época e vigência, dos itens 21 e 23 (correspondentes aos itens 22 e 24 do Decreto-lei nº 406/68) da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91, conforme a ementa a seguir:

NOTIFICAÇÃO – ISS – PROCEDÊNCIA;

Procedente é a NOTIFICAÇÃO lavrada com respaldo legal;

Incumbe à defendente o ônus de provar, por todos os meios legais, a verdade dos fatos em que se funda a defesa, em especial, quanto à existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública; Ocorrendo no mundo fático quaisquer prestação de serviços, excluindo os de competência dos Estados, e que estejam previstos em algum dos itens do art. 102, independentemente de constar ou não do objeto social da pessoa jurídica e da denominação que esta der a sua rubrica contábil, surge uma relação jurídico-tributária em que o Município é o sujeito ativo e a pessoa jurídica é o sujeito passivo;

O provedor de acesso à internet presta serviço de valor adicionado, como definido na Lei Geral de Telecomunicações, perfeitamente enquadrável no(s) item(ns) 21 e/ou 23 do art. 102 da Lei 15.563/91;

Inexistindo elementos suficientes à comprovação do alegado na defesa, há que ser mantida a NOTIFICAÇÃO em todos os seus termos.

No entanto, em 2003 foi editada a Lei Complementar Federal nº 116, já internalizada neste município e na Lei Municipal nº 15.563/91, em que uma nova lista de serviços foi erigida para substituir a lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68. Assim, os serviços antigamente previstos nos mencionados itens 21 e 23 da lista de serviço municipal, encontram guarida agora no subitem 1.03 da atual lista de serviços municipal, como se pode conferir da ementa do Acórdão nº 180/2006 do Conselho de Recursos Fiscais do município de Recife, *in verbis*:

PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET – TRIBUTAÇÃO PELO ISS – LC Nº 116/2003 – CONSULTA

A Atividade de provedor de acesso à internet é contrato de prestação de serviços, em que uma das partes se obriga com a outra a fornecer-lhe a sua prestação, sendo, portanto, obrigação de fazer.

O serviço prestado pelo provedor de acesso à internet é fato gerador do ISS (LC nº 116/2003, Lista Anexa – item 1 e subitem 1.03 e Lei nº 15.563/91, art. 102, item 1 subitem 1.03).

Recurso voluntário desprovido. Decisão confirmada à unanimidade.

Uma vez entendido que o serviço de provedor de internet é tributável pelo ISS no município de Recife, ao ser enquadrado no subitem 1.03 (anteriormente definido nos itens 21 e 23) da nova lista de serviços, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

16.3.4.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

16.3.4.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

16.3.4.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

16.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁶⁰

16.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o Recurso Ordinário nº 2005-0.256.043-2 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, o serviço de provedor de internet se sujeita à incidência do ISS, nos termos, na época e vigência, do item 21 (correspondente ao item 22 do Decreto-lei nº 406/68) da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 10.423/87, nos termos dos seguintes fundamentos:

A prestação de serviços de provedor de acesso à internet enquadra-se no item 21 da lista do art. 1º da Lei nº 10.423/87 (assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta Lista, organização,

60 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

- I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;
- II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;
- III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;
- IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa).

O fato de a atividade de provedor de Internet não estar expressa *ipsis literis* na lista com essa denominação em nada afasta a cobrança do tributo, pois é a natureza da prestação de serviço (e não sua rubrica, entendida esta de forma estritamente literal), que justifica a incidência do ISS.

Toda a descrição da atividade de provedor de internet encontra ressonância no item 21 da lista de serviços anexa à Lei 10.423/87. Entendemos que de fato esse é enquadramento mais adequado para a atividade em tela, pois o provedor de acesso à internet atua como intermediário entre o usuário e a companhia telefônica, fornecendo facilidade de acesso, assessoria e informações relacionadas com a área. Para que o usuário final possa se ligar à internet, o provedor de acesso mantém infraestrutura necessária, presta serviços de assessoria a seus clientes, além de efetuar o processamento dos dados que lhe são transmitidos.

No entanto, em 2003 foi editada a Lei Complementar Federal nº 116, já internalizada neste município e na Lei Municipal nº 13.701/03, em que uma nova lista de serviços foi erigida para substituir a lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68. Assim, os serviços antigamente previstos no mencionado item 21 da lista de serviço municipal, encontram guarida agora no subitem 1.03 da atual lista de serviços municipal, como se pode conferir do Recurso Ordinário nº 6017.2018/0036138-5 da 1ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, *in verbis*:

O provedor de acesso à internet disponibiliza estrutura composta de equipamentos e *softwares* que permitem a interligação entre o usuário e a rede de computadores mundial. Quanto ao e-mail, há a inserção de dados pelos usuários que são armazenados, processados e enviados a seus destinatários finais, o que também demanda uma complexa estrutura física e de *softwares*. Diante disso, concluo que o provedor UOL ao viabilizar o acesso à internet aos usuários e o serviço de disponibilização de endereço de correio eletrônico (*e-mail*) são serviços enquadrados no item 01.03 da Lista de Serviços (na redação anterior à LC nº 157).

O município de São Paulo, ademais, e diferentemente de todas as outras municipalidades, apresenta entendimentos administrativos dando ensejo ao enquadramento do serviço de provedor de internet também no subitem 1.06 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, conforme o Recurso Ordinário nº 6017.2015/0000030-1 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo, *in verbis*:

Alega a Impugnante que “presta serviços denominados Provedor de Acesso à Internet”. Muito se discutiu na doutrina se constitui tal prestação um serviço de comunicação, sobre a qual incidiria o ICMS; a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, III, prevê que o ICMS incide sobre as “prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

José Eduardo Soares de Melo assevera que “o provedor cria novas utilidades relacionadas ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, possibilitando os meios de perfazimento da comunicação. Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos. Tornar possível a “relação comunicativa” (serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede) não tem a mesma natureza de participar de modo interativo desta mesma relação” (in *Tributação na Internet*, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 241).

O STJ trilhando este caminho, sumulou o assunto no sentido de que sobre o serviço de provedor de Internet não incide o imposto estadual: Súmula nº 334: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”. A respeito da taxatividade da lista de serviços, o STJ firmou orientação no sentido de que essa possui um rol taxativo e exaustivo, sendo possível, no entanto, uma interpretação extensiva dos itens nela contidos, para o enquadramento de serviços idênticos aos expressamente previstos, mas com nomenclatura diversa. Nesse passo, como se percebe de uma análise bem superficial do que vem a ser a “internet”, conclui-se, sem maiores esforços, que o acesso a essa rede mundial só é possível se o usuário do computador tiver um provedor que permita acessar a rede. O provedor não só torna possível o acesso, como também fornece inúmeras informações, prestando verdadeira assessoria em informática ao usuário da rede – e, por isso, o enquadramento no item 1.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 e à Lei Municipal 13.701/03. Além disso, a empresa autora realiza o processamento dos dados, tendo o conhecimento da linguagem técnica necessária, bem como os meios eletrônicos para a consecução do processamento, visto que este engloba não só os meios físicos (placas, chips), mas também os meios eletrônicos (fios, cabamentos) para então dispor aos seus usuários. Compreende, assim,

a interação de sistemas de gerenciamento de dados relacional, a organização do sistema a fim de obter melhor desempenho, a garantia dos fluxos dos sistemas com segurança e eficiência, a estruturação de regras, nomenclaturas, modelagem e política de manipulação dos dados.

Uma vez entendido que o serviço de provedor de internet é tributável pelo ISS no município de São Paulo, ao ser enquadrado tanto no subitem 1.03 (anteriormente definido no item 21) quanto no item 1.06 da nova lista de serviços, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

16.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

16.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de provedor de internet, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado por municípios como Fortaleza, Recife e São Paulo, os serviços de provedor de internet podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



17

Serviços de Transporte por Aplicativo

17.1 Sumário executivo

Em 2018, foi publicada a Lei Federal nº 13.640/18 com o intuito de alterar a Lei Federal nº 12.587/12 (Lei de Mobilidade Urbana) para regulamentar o transporte remunerado privado individual de passageiros.

À Lei de Mobilidade Urbana, foi incluído o art. 11-A, que dispõe que compete exclusivamente aos Municípios e ao Distrito Federal a regulamentação e fiscalização do serviço de transporte por aplicativo, além de determinar que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes, entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

A partir disso, e até mesmo antes dessa inovação, muitos municípios iniciaram as regulamentações no seu âmbito jurisdicional, dispondo sobre vários elementos do serviço em questão, além de estabelecer direitos, deveres e obrigações para todos os envolvidos no processo de prestação do serviço de transporte por aplicativos. E dessas regulamentações, foi possível extrair algumas obrigações pecuniárias a ser pagas pelos envolvidos nesse processo.

Primeiramente, muitos municípios estabeleceram cobranças de algumas taxas, muitas delas fundadas no exercício do poder de polícia administrativo e algumas outras fundadas na prestação de um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

No entanto, a cobrança mais polêmica instituída pelos municípios ao regulamentar o serviço de transporte por aplicativo foi o Preço Público, em razão da exploração intensiva do sistema viário urbano, cuja cobrança poderá ser alterada como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e para levar em consideração os impactos urbano, financeiro e ambiental do uso intensivo da malha viária pela atividade econômica em questão.

Sobre isso, manifestou-se o TJ-DFT, reconhecendo que é ilegal a cobrança de preço público pelo uso normal de bem público de uso comum do povo em face de empresa de aplicativo que faz a intermediação no âmbito do transporte remunerado individual privado de passageiros “quando não há individualização do bem utilizado nem restrição de acesso da coletividade ao uso”.

Por essas e outras razões, em julgamento concluído em 28 de agosto de 2020, a Primeira Turma do STF negou provimento ao recurso do DF (RE 1271620 AgR) contra a decisão do TJ-DFT, mantendo o reconhecimento da ilegalidade da

cobrança pelo DF do denominado preço público das plataformas de mobilidade urbana, como condição à prestação do serviço de aproximação entre motoristas e usuários interessados na sua contratação.

Cabe destacar, sobre essa decisão, as considerações do Min. Luís Roberto Barroso. Segundo o ministro, ao apreciar o Tema 967 (RE 1.054.110), o STF já havia entendido que “a (1) proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência; e (2) no exercício de sua competência para regulamentação e fiscalização do transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal não podem contrariar os parâmetros fixados pelo legislador federal (CF/1988, art. 22, XI)”.

Dessa forma, Barroso asseverou que “as diretrizes previstas pelo legislador federal para regulamentação da atividade são: (i) a cobrança de tributos pela prestação do serviço; (ii) a contratação de seguro de acidentes pessoais a passageiros e do seguro obrigatório (DPVAT); (iii) a inscrição do motorista como contribuinte individual do INSS; (iv) a exigência de habilitação para dirigir; (v) o atendimento pelo veículo dos requisitos de idade e característica da autoridade de trânsito e do Poder Público; (vi) a manutenção do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV); e (vii) a apresentação de certidão negativa de antecedentes criminais”.

Destas conclusões, extrai-se, então, que os municípios e o Distrito Federal não teriam competência para estabelecer preço público. Primeiro, porque estaria em desconformidade com as diretrizes gerais estabelecidas pela União na legislação federal. E segundo, porque seria ilegal levantar barreiras de entrada e controle de preço para o transporte individual privado por aplicativo.

Embora o mandado de segurança impetrado pelo aplicativo 99 produza efeitos apenas no caso concreto e não *erga omnes* (para todos), outras empresas de aplicativo também poderão se beneficiar desse julgado, o qual faz referência ao precedente formado por ocasião do julgamento do Tema 967 (RE 1.054.110), para eventualmente questionar esse tipo de cobrança indevida tanto no DF quanto em diversos outros entes da federação que imponham cobranças semelhantes. Logo, por hora, esse julgado é o que melhor reflete o entendimento sobre o tema da possibilidade da cobrança de preço público, pois foi a primeira vez que o STF enfrentou a ilegalidade da imposição desse

tipo de cobrança contra as empresas de aplicativo de mobilidade urbana, embora o relator Min. Barroso não tenha enfrentado propriamente o mérito da questão, mas sim se limitado a fazer a referência ao julgamento sobre a apreciação do Tema 967.

Por fim, no que tange à tributação do serviço de transporte por aplicativo pelo ISS, os municípios, em sua grande maioria, deixaram explícita essa incidência ao regulamentar esta atividade. No entanto, por mais que não houvesse essa explicitação, a Lei de Mobilidade Urbana, como referido anteriormente, impôs como um dever dos municípios e do Distrito Federal a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço.

17.2 Considerações iniciais

Por meio da Lei de Mobilidade Urbana e da regulamentação da grande maioria dos municípios (capitais) e do Distrito Federal sobre os serviços de transporte por aplicativo, ficou em evidência que sobre estas atividades econômicas incide o ISS. Nesse sentido, restaria identificar apenas qual o enquadramento adequado na lista de serviços do ISS das operações envolvendo o transporte por aplicativo.

Assim, por meio da busca por serviços de transporte por aplicativo no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS nos termos, via de regra, do subitem 10.02 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar nº 116/03, ao passo que o serviço de transporte em si prestado pelos motoristas é enquadrável no subitem 16.02 desta lista de serviços, que foi incluído pela Lei Complementar Federal nº 157/16.

À guisa de exemplificação, o município de Belo Horizonte, na Solução de Consulta nº 004/2019, definiu que o serviço prestado pelas plataformas tecnológicas se configura como um serviço de intermediação, ou seja, que se presta a conectar motoristas e usuários interessados em contratar um serviço de transporte, enquadrando-se, portanto, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

O município de São Paulo, por seu turno, chegou a esta mesma conclusão na Solução de Consulta nº 32/2014. Desse modo, o serviço prestado pelas plataformas tecnológicas na atividade econômica de transporte por aplicativo também

foi considerado um serviço de intermediação, sendo enquadrável no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/03.

Por fim, vale mencionar também as conclusões excepcionais sobre o enquadramento mais adequado para o serviço em questão. O Distrito Federal, por exemplo, na Solução de Consulta nº 6/2017, entendeu que o serviço prestado pelas plataformas tecnológicas é um serviço de agenciamento de viagens, enquadrando-o, assim, no subitem 9.02 da lista de serviços constante do anexo único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Já o município de São Paulo, no Recurso Ordinário nº 6017.2018/0006904-8 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos, considerou que, quando o serviço prestado pela plataforma tecnológica não for o de pura e simplesmente conectar motoristas e usuários, este poderá ser considerado um serviço de consultoria ou assessoria de qualquer natureza, englobado pelo subitem 17.01 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03. Conclusão semelhante foi alcançada pelo município de Vitória, em resposta à Decisão nº 62/2018 da 1ª Junta de Julgamento do Conselho Municipal de Recursos Fiscais.

17.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

17.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Serviços de transporte por aplicativo;
- ii. Serviço de transporte individual privado remunerado de passageiros;
- iii. Uber/Easy Taxi/99/Cabify.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

17.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Válido para todos	Lei de Mobilidade urbana	12.587 (com redação dada pela Lei Federal nº 13.640/18)	2012	Atribuição de competência aos Municípios e ao Distrito Federal para regulamentar e fiscalizar os serviços de transporte por aplicativo, impondo, inclusive, que na regulamentação, cada ente subnacional deverá cobrar os tributos municipais devidos pela prestação do serviço	—
Belém	Decreto Municipal	92.017	2018	Regulamenta o serviço e determina cobrança de Preço Público. Quanto ao ISS, deixa em aberto a possibilidade de incidência.	Prestador do serviço
Belo Horizonte	Lei Municipal	11.185	2019	Regulamenta o serviço e determina cobrança de Preço Público. Quanto ao ISS, deixa em aberto a possibilidade de incidência.	Prestador do serviço
Campo Grande	Lei Municipal	6.294	2019	Regulamenta o serviço e determina a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Cuiabá	Lei Municipal	6.376	2019	Regulamenta o serviço e determina a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Curitiba	Decreto Municipal	1.302	2017	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público e a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Distrito Federal	Lei Distrital	5.691	2016	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público — cuja cobrança restou suspensa pelo STF. Quanto ao ISS, deixa em aberto a possibilidade de incidência.	Prestador do serviço
Fortaleza	Lei Municipal	10.751	2018	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público e a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Goiânia	Decreto Municipal	2.890	2017	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público e a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Macapá	Decreto Municipal	159	2020	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público e a incidência do ISS.	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Maceió	Lei Municipal	6.876	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público e a incidência do ISS.	Prestador do serviço
Manaus	Lei Municipal	2.486	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público. Quanto ao ISS, deixa em aberto a possibilidade de incidência.	Prestador do serviço
Natal	Lei Municipal	6.913	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Palmas	Lei Municipal	2.330	2017	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Porto Alegre	Lei Municipal	12.162	2016	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Porto Velho	Lei Complementar Municipal	717	2018	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Recife	Lei Municipal	18.528	2018	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Rio Branco	Lei Municipal	2.294	2018	Regulamenta o serviço e determina cobrança de Preço Público. Quanto ao ISS, deixa em aberto a possibilidade de incidência.	Prestador do serviço
Salvador	Lei Municipal	9.448	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
São Luís	Decreto Municipal	53.404	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
São Paulo	Decreto Municipal	56.981	2016	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Taxas e de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço
Teresina	Lei Municipal	5.324	2019	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Vitória	Decreto Municipal	16.770	2016	Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público, além da incidência do ISS.	Prestador do serviço

17.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Solução de Consulta	004	2019	Sujeição do serviço de intermediação de transporte por aplicativo ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Municipal nº 8.725/03	Prestador do serviço
Distrito Federal	Solução de Consulta	6	2017	Sujeição do serviço de intermediação de transporte por aplicativo ao ISS, nos termos do subitem 9.02 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17	Prestador do serviço
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	32	2014	Sujeição do serviço de intermediação de transporte por aplicativo ao ISS, nos termos do subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

17.3.4 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2018/0006904-8	2018	Sujeição do serviço de intermediação de transporte por aplicativo, quando este envolver uma operação para além da conexão de motoristas e usuários, ao ISS, nos termos do subitem 17.01 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Vitória	Decisão	62	2018	Sujeição do serviço de intermediação de transporte por aplicativo ao ISS, nos termos de subitens como o 17.01 e o 17.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03	Prestador do serviço

17.3.5 Análise por município

17.3.5.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação de outras municipalidades, que dispuseram sobre a competência conferida pela Lei de Mobilidade Urbana, os serviços de transporte por aplicativo poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação dessa atividade econômica neste município, com base, geralmente, nos subitens 10.02 e 16.02 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89, para os serviços de intermediação de transporte por meio de aplicativo e para o serviço de transporte em si realizado pelos motoristas autônomos, respectivamente.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será, para o serviço contido no subitem 10.02, de 5%, ao passo que para o serviço contido no subitem 16.02, será cobrado um valor fixo que pode variar de R\$ 281,34 a R\$ 1.125,36, como disposto na Tabela I do Anexo I da Lei Municipal nº 1.547/89.

17.3.5.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 92.017/18, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal prevê o pagamento de Preço Público pela exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo no sistema viário urbano do município, equivalente a 2% do valor total dos serviços prestados no município de Belém, a ser pago pelas provedoras de Tecnologia de Comunicação em Rede (art. 5º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o município não deixou claro a incidência do imposto, mas quando dispôs sobre a cobrança de preço público, deixou claro que essa cobrança seria efetuada “sem prejuízo das obrigações tributárias” das provedoras de Tecnologia de Comunicação em Rede. Além disso, a Lei de Mobilidade Urbana, ao dispor sobre a competência dos municípios e do Distrito Federal para regulamentar o serviço em questão, deixou em evidência que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes; entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pelo decreto municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 4º, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, geralmente, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual de R\$ 100,00, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

17.3.5.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 11.185/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê a cobrança de Preço Público pela realização ou intermediação de serviços de transporte por aplicativo, determinando, ainda, que o Preço Público será definido como instrumento regulatório para a utilização do sistema viário urbano do município, observadas as diretrizes definidas nesta lei e o impacto urbano e ambiental (art. 6º, *caput* e § 1º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o município não deixou claro a incidência do ISS, mas quando dispôs sobre a cobrança de preço público, deixou claro que essa cobrança seria efetuada “sem prejuízo da incidência de tributação específica” (art. 6º, § 2º). Além disso, a Lei de Mobilidade Urbana, ao dispor sobre a competência dos municípios e do Distrito Federal para regulamentar o serviço em questão, deixou em evidência que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes, entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (arts. 6º e 8º, II). Conclusão essa que se coaduna com a resposta dada na Solução de Consulta nº 004/2019, cuja ementa dispõe o seguinte:

- ISSQN – APLICATIVO – SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO DE CONTRATOS – LISTA DE SERVIÇOS – SUBITEM Nº 10.02 – EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – TOMADOR DOS SERVIÇOS – USUÁRIO DO APLICATIVO. Qualifica-se como serviço de intermediação de contratos, tipificado no subitem no 10.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 8.725/2003, a atividade realizada por empresa desenvolvedora de aplicativo digital, cuja utilização permite a terceiros interessados providenciar o pagamento, a motociclistas, de valores devidos pelo serviço de transporte de passageiros ou cargas.
- Tais importâncias pagas pelos tomadores dos serviços têm natureza jurídica de serviços de intermediação de contratos de serviços de transporte efetuado pelos motociclistas aos usuários do aplicativo.
 - Com efeito, compete à consulente, empresa desenvolvedora do mencionado aplicativo, tão-somente a obrigação de aproximar ambos os contratantes,

usuários e motociclistas, de modo que estes possam receber daqueles o pagamento devido pelos serviços de transporte prestados. O aplicativo desenvolvido pela consultante exerce precisamente a função de aproximar os contratantes, permitindo que eles possam ajustar, diretamente, por meio da plataforma digital, os serviços prestados pelos motociclistas.

Desse modo, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, geralmente, no subitem 10.02 da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 3%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será de 5%, como disposto no art. 14, III, *b* e IV, da Lei Municipal nº 8.725/03.

17.3.5.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação de outras municipalidades, que dispuseram sobre a competência conferida pela Lei de Mobilidade Urbana, os serviços de transporte por aplicativo poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação dessa atividade econômica neste município, com base, geralmente, nos subitens 10.02 e 16.02 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09, para os serviços de intermediação de transporte por meio de aplicativo e para o serviço de transporte em si realizado pelos motoristas autônomos, respectivamente.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será, para o serviço contido no subitem 10.02, de 5%, ao passo que para o serviço contido no subitem 16.02, será 3%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

17.3.5.5 *Campo Grande*

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 6.294/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal, diferentemente da legislação de outros municípios, não dispõe sobre nenhuma espécie de preço público ou taxas nesta legislação pela exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo no sistema viário urbano do município de Campo Grande.

Em contrapartida, a lei municipal prevê um serviço de transporte equivalente à economia compartilhada, ao dispor que poderá ser disponibilizado pelas autorizatárias dos serviços de transporte por aplicativo de sistema de divisão de corridas entre chamadas de usuários distintos, cujos destinos possuam trajetos convergentes, dentro da capacidade permitida de ocupação dos veículos e garantida a liberdade de escolha dos usuários (art. 6º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esta lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 27).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 5º, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, via de regra, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 37, § 3º, da lei complementar municipal acima.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será de 3%, como disposto pela Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

17.3.5.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 6.376/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal, diferentemente da legislação de outros municípios, não dispõe sobre nenhuma espécie de preço público ou taxas nesta legislação pela exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo no sistema viário urbano do município de Cuiabá.

Em contrapartida, a lei municipal prevê um serviço de transporte equivalente à economia compartilhada, ao dispor que poderá ser disponibilizado pelas autorizatárias dos serviços de transporte por aplicativo de sistema de divisão de corridas entre chamadas de usuários distintos, cujos destinos possuam trajetos convergentes, dentro da capacidade permitida de ocupação dos veículos e garantida a liberdade de escolha dos usuários (art. 8º, § ún).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS, dispondo que, nos termos desta lei e para efeitos de enquadramento tributário do ISS, as operadoras de aplicação *online* serão consideradas prestadoras de serviço de intermediação, por meio de plataformas digitais, de serviços de transporte e, portanto, contribuintes do ISS no município (art. 2º, § ún).

Dito isto, há de se perquirir que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, conforme exposto anteriormente, é o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável, geralmente, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como a própria lei regulamentadora do serviço no município determina (art. 4º, V).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 2%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será de 3%, como disposto nos itens 06-C e 01.3, respectivamente, da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

17.3.5.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 1.302/17, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal prevê a cobrança de Preço Público pela exploração intensiva do sistema viário urbano pela atividade econômica de transporte por aplicativo (art. 7º), que será contabilizado de acordo com a distância percorrida na prestação dos serviços pelos veículos cadastrados pelas plataformas tecnológicas, bem como poderá ser alterado como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e a ordenar a exploração adicional do viário urbano com a política de mobilidade e outras políticas de interesse municipal (art. 7º, §§ 1º e 2º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o decreto municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esse decreto, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 7º, § 4º).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pelo decreto municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante

adoção de aplicação de internet (art. 3º, § 1º). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, geralmente, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 8º, XI, da lei complementar municipal anteriormente citada.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual de R\$ 250,00, caso o motorista não tenha curso superior, ou de R\$ 500,00, caso o motorista tenha curso superior, como disposto nos arts. 4º, IV e 9º, I e II, da Lei Complementar Municipal nº 40/01, respectivamente.

17.3.5.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Distrital nº 5.691/16, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no Distrito Federal, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei distrital prevê o pagamento, por pessoa natural prestadora do serviço, de uma Taxa de Emissão ou Taxa de Renovação Anual para a expedição do Certificado Anual de Autorização (art. 4º, § 2º), além de prever também o pagamento de uma Taxa de Autorização ou de Renovação Anual de Operação para a obtenção de prévia autorização de operação da unidade gestora da SEMOB pelas empresas de operação do serviço de transporte por aplicativo (art. 8º, IX).

Ademais, a referida lei distrital prevê também a autorização para a cobrança de Preços Públicos por créditos de quilômetros rodados, na forma do regulamento (art. 14), cuja receita será destinada ao cumprimento das metas

estabelecidas pelo Plano Diretor de Transporte Urbano e Mobilidade do Distrito Federal (art. 14, § ún.). Já o regulamento, determina que o valor do preço público deve guardar relação com a distância percorrida durante a prestação dos serviços e que o valor poderá ser variado para atender a políticas públicas definidas (art. 22, §§ 1º e 3º, do Decreto Distrital nº 38.258/17).

No entanto, o TJ-DFT reconheceu que é ilegal a cobrança de preço público pelo uso normal de bem público de uso comum do povo em face de empresa de aplicativo que faz a intermediação no âmbito do transporte remunerado individual privado de passageiros “quando não há individualização do bem utilizado nem restrição de acesso da coletividade ao uso”.⁶¹

Em recurso ao STF, por essas e outras razões, em julgamento concluído em 28 de agosto de 2020, a Primeira Turma negou provimento ao recurso do DF (RE 1271620 AgR), mantendo o reconhecimento da ilegalidade da cobrança pelo DF do denominado preço público das plataformas de mobilidade urbana, como condição à prestação do serviço de aproximação entre motoristas e usuários interessados na sua contratação:

EMENTA: DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRANSPORTE DE PASSAGEIRO. APLICATIVO. COBRANÇA DE PREÇO PÚBLICO. PARÂMETROS FIXADOS PELO LEGISLADOR FEDERAL. TEMA 967 DA REPERCUSSÃO GERAL. SÚMULAS 279/STF E 280/STF.

1. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o Tema 967 da sistemática da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “1. A proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre-iniciativa e da livre concorrência; e 2. No exercício de sua competência para regulamentação e fiscalização do transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal não podem contrariar os parâmetros fixados pelo legislador federal (CF/1988, art. 22, XI)”.

2. Hipótese em que dissentar da conclusão do Tribunal de origem demandaria o reexame dos fatos e do material probatório constante dos autos, bem como da legislação infraconstitucional. Incidência das Súmulas 279/STF e 280/STF.

61 Disponível em: <file:///C:/Users/IM05711/Downloads/1099950.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2021.

3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF).

4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

Já no que tange à tributação pelo ISS, o Distrito Federal não deixou claro a incidência do ISS. No entanto, a Lei de Mobilidade Urbana, ao dispor sobre a competência dos municípios e do Distrito Federal para regulamentar o serviço em questão, deixou em evidência que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes, entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei distrital, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 1º, § 2º). Conclusão essa que se coaduna com a resposta dada na Solução de Consulta nº 6/2017, cuja resolução dispõe o seguinte:

Preliminarmente é preciso verificar quem são as empresas que operam o STIP/DF. O Parágrafo 2º do Artigo 1º da Lei 5.691/2016 trata exatamente disso: 2º Definem-se como empresas de operação de serviços de transporte aquelas que disponibilizam e operam aplicativos *online* de agenciamento de viagens para conectar passageiros a prestadores do serviço de transporte regulamentado nesta Lei.

Nesse dispositivo vislumbra-se que as empresas que disponibilizam e operam aplicativos *online*, que conectam passageiros a prestadores privados, individuais e autônomos do serviço de transporte, atuam em princípio no ramo de agenciamento de viagens, o que é necessariamente diferente de atuar no ramo da prestação do serviço de transporte.

Conceitualmente, a empresa operadora do STIP/DF é mera agenciadora de viagem, ou seja, aquela que faz a intermediação entre o passageiro e o transportador autônomo individual privado. Na situação em tela, tal empresa não é quem vem contratualmente a efetuar o serviço de transporte. Se esse for o caso concreto, considerando as supostas particularidades cogitadas, resta incabível tributação por serviço de transporte não prestado pela empresa operadora do STIP/DF. Porém, resta incidência de ISS sobre a prestação do serviço de agenciamento.

Na realidade, o serviço em questão primordialmente oferecido por empresa operadora de aplicativo, encontra-se na Lista de serviços do Anexo I do RISS/DF, conforme previsto pelo Item 9:

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, conforme exposto anteriormente, é o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável no subitem 9.02 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar distrital, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 38, II, do Decreto Distrital nº 25.508/05.

17.3.5.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação de outras municipalidades, que dispuseram sobre a competência conferida pela Lei de Mobilidade Urbana, os serviços de transporte por aplicativo poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação dessa atividade econômica neste município, com base, em geral, nos subitens 10.02 e 16.02 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97, para os serviços de intermediação de transporte por meio de aplicativo e para o serviço de transporte em si realizado pelos motoristas autônomos, respectivamente.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será, para o serviço contido no subitem 10.02, de 3%, ao passo que para o serviço contido no subitem 16.02, será cobrado um valor fixo anual que pode variar de R\$ 80,00 a R\$ 450,00, como disposto nos arts. 256, III e 257, da Lei Complementar Municipal nº 7/97, respectivamente.

17.3.5.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 10.751/18, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê a cobrança de Preço Público pela exploração intensiva da malha viária pelas plataformas digitais de transporte, a título de outorga onerosa, como contrapartida do direito de uso intensivo do viário urbano (art. 7º), equivalente a 2% do valor total de cada viagem realizada por meio de plataforma digital de transporte, que poderá ser alterado como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e a ordenar a exploração adicional do viário urbano, de acordo com a política de mobilidade e outras políticas de interesse municipal (art. 8º, *caput* e § 2º).

Adicionalmente, a lei municipal também institui um serviço de transporte equivalente à economia compartilhada, ao dispor que é permitido a prestação do serviço de transporte por aplicativo de forma compartilhada até o limite de 4 passageiros, além do motorista (art. 3º, § 3º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 19), dispondo também que compete às plataformas digitais de transporte recolher o ISS calculado sobre o valor da intermediação do serviço e conforme a legislação municipal (art. 6º, V).

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, conforme exposto

anteriormente, é o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável, considerando interpretações de municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.03 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

17.3.5.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 2.890/17, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal prevê a cobrança de Preço Público, em razão do acesso e pela utilização intensiva da infraestrutura pública do viário urbano para a exploração da atividade econômica do serviço de transporte por aplicativo, equivalente a 1% da receita bruta da Operadora de Tecnologia (art. 7º), além de poder ser alterado como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e a ordenar a exploração adicional do viário urbano, de acordo com a política de mobilidade e outras políticas de interesse coletivo (art. 9º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o decreto municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esse decreto, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de taxas e outros tributos aplicáveis (art. 56).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pelo decreto municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 26, II).

Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual equivalente a 171,00 UFIR, como disposto no art. 71, IV e VI, da Lei Municipal nº 5.040/75.

17.3.5.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação de outras municipalidades, que dispuseram sobre a competência conferida pela Lei de Mobilidade Urbana, os serviços de transporte por aplicativo poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação dessa atividade econômica neste município, com base, em geral, nos subitens 10.02 e 16.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão, para os serviços de intermediação de transporte por meio de aplicativo e para o serviço de transporte em si realizado pelos motoristas autônomos, respectivamente.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será, para o serviço contido no subitem 10.02, de 5%, ao passo que para o serviço

contido no subitem 16.02, será cobrado um valor fixo anual de R\$ 200,00, como disposto nos arts. 24, III e 25, II, da Lei Complementar Municipal nº 2/91, respectivamente.

17.3.5.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 159/20, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal estabelece a cobrança de Preço Público pela exploração do serviço de transporte por aplicativo pelas empresas operadoras de plataforma de comunicação em rede, equivalente ao percentual de 1% do valor total de cada viagem efetuada por seus prestadores, como contrapartida pelo custo do Poder Público com fiscalização e manutenção de toda infraestrutura do transporte urbano (art. 6º, *caput* e § 1º).

Determina, igualmente, que o Preço Público poderá considerar o impacto urbano e financeiro do uso do sistema viário pela atividade privada, e será alterado sempre que houver fundado risco de que a frota autorizada supera os níveis estabelecidos para uso prudencial e regular do espaço urbano nos serviços intermediados pelas plataformas tecnológicas, de maneira a inibir a superexploração da malha viária e compatibilizar o montante com a capacidade instalada (art. 6º, §§ 2º e 3º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o decreto municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata este decreto, aplicando a alíquota de 5% e determinando como base de cálculo o valor total da viagem, devendo ser arrecadado e recolhido mensalmente pelas plataformas tecnológicas operadoras do serviço de intermediação de transporte por aplicativo (art. 7º).

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, conforme exposto anteriormente, é o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável, considerando interpretações de municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.01 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora). Já a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) em relação a esse serviço será também de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

17.3.5.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 6.876/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal estabelece a cobrança de Preço Público para a exploração intensiva da malha viária por plataformas tecnológicas, equivalente ao percentual de 2% do valor total de cada viagem realizada por intermédio de plataforma tecnológica, a título de outorga onerosa como contrapartida do direito de uso intensivo do viário urbano, cuja receita será destinada à manutenção e melhoria no transporte urbano e mobilidade do município (art. 9º, *caput* e § 1º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esta lei, com alíquota de 2%, incidente sobre o valor integral da corrida, assim compreendido como sendo o valor efetivamente pago pelo usuário e tomador do serviço, sem prejuízo da incidência do Preço Público previsto no art. 9º e outros tributos aplicáveis (art. 10).

Adicionalmente, a lei municipal disciplina a responsabilidade tributária das plataformas tecnológicas, dispondo que caberá às respectivas empresas de plataformas tecnológicas, na condição de responsáveis tributárias, a retenção e o repasse do ISS devido pelos respectivos motoristas, aplicando-se também a alíquota de 2% incidente sobre o valor total da corrida, assim compreendido como sendo o valor efetivamente pago pelo usuário e tomador do serviço, descontados os valores referentes à taxa de administração das plataformas tecnológicas (art. 10, § 1º, da Lei Municipal nº 6.876/19 e art. 4º, do Decreto Municipal nº 8.739/19).

Mais adiante, no § 2º do art. 10 da lei municipal, o município também determina que a prestação do serviço de processamento de aplicativos e sistemas de informação sujeitar-se-ão, também, à incidência do ISS – aplicando-se também a alíquota de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, seria o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável, considerando interpretações de municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17. Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal.

17.3.5.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 2.486/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê um pagamento referente ao Cadastro ou Renovação Anual de Operação do Serviço (art. 3º, XII), além de Preço Público pela exploração do serviço de transporte por aplicativo e como contrapartida pelo custo do Poder Público com fiscalização e manutenção de toda infraestrutura do transporte urbano (art. 7º), equivalente ao percentual de 1% do valor total de cada viagem efetuada por seus prestadores, mensalmente (art. 7º, § ún.)

Já no que tange à tributação pelo ISS, o município não deixou claro a incidência do imposto, mas quando dispôs sobre a cobrança de preço público, deixou claro que essa cobrança seria efetuada “sem prejuízo de outras obrigações tributárias”. Além disso, a Lei de Mobilidade Urbana, ao dispor sobre a competência dos municípios e do Distrito Federal para regulamentar o serviço em questão, deixou em evidência que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes, entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 1º, § 3º). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 2%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual equivalente a 12 Unidades Fiscais do Município, como disposto no Anexo II e no art. 11, II, da Lei Municipal nº 2.251/17, respectivamente.

17.3.5.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 6.913/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê a cobrança de uma Taxa de Credenciamento dos Provedores de Rede de Transporte junto à STTU (art. 6º, VII), além de Preço Público pela exploração intensiva do sistema viário urbano pelo serviço de transporte em questão, correspondente a 1% do valor pago por cada viagem realizada por meio de aplicativo ou outra tecnologia de comunicação em rede (art. 21, § 1º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 30).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 15, IV). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

17.3.5.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 2.330/17, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por estas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê a cobrança de Preço Público pela exploração intensiva do sistema viário urbano pelos serviços de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros (art. 5º), que levará em conta o impacto urbano, financeiro e ambiental do uso intensivo do sistema viário pela atividade privada com fins lucrativos (art. 6º).

Adicionalmente, o município ainda condiciona a exploração desse serviço de transporte privado à autorização da ARP para as pessoas jurídicas operadoras de plataforma tecnológica, que atuam como intermediário entre o consumidor e o prestador do serviço privado (art. 7º). Assim, o município ainda instituiu a Taxa de Gerenciamento Operacional (TGO), como contrapartida obrigatória da pessoa

jurídica autorizatária do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros, no valor mensal equivalente a 25 (vinte e cinco) Unidades Fiscais de Palmas (UFIP) por veículo cadastrado para operar no município de Palmas (art. 16). Como fato gerador da TGO, ficou definido que ele é o exercício do poder de polícia administrativo da ARP, relacionado à autorização e à fiscalização operacional do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros (art. 16, § 1º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 29).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 10, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

17.3.5.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 12.162/16, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal, diferentemente da legislação de outros municípios, não dispõe sobre nenhuma espécie de preço público nesta legislação pela exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo no sistema viário urbano do município de Porto Alegre.

Em contrapartida, dispõe sobre a instituição de uma Taxa de Gerenciamento Operacional, fixada em 0,025 Unidade Financeira Municipal por viagem realizada por intermédio da autorizatória do serviço de transporte por aplicativo, até o limite mensal equivalente a 20 UFMs por veículo cadastrado (art. 4º), pelo exercício do poder de polícia administrativo pela EPTC, relacionado à autorização e à fiscalização operacional do serviço de transporte por aplicativo (art. 4º, § 1º). Porém, este dispositivo está suspenso, por antecipação de tutela, pela ADIn nº 70075503433:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. LEI MUNICIPAL 12.162/2016. SERVIÇO DE TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO. INOCORRÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. LIVRE INICIATIVA. INTERVENÇÃO DO PODER PÚBLICO NA ATIVIDADE ECONÔMICA. POSSIBILIDADE. ATUAÇÃO QUE DEVE OBSERVAR A RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

[...]

Perda parcial do objeto. Superveniente alteração da lei impugnada. Após o ajuizamento da demanda, sobreveio a publicação da lei municipal 12.423/18, a qual revogou alguns dispositivos da lei 12.162/16, bem como alterou a redação de alguns artigos, situação que caracteriza perda parcial do objeto.

Inconstitucionalidade Formal. A normativa impugnada, ao regulamentar o exercício da atividade de transporte remunerado privado individual de passageiros não pretendeu instituir regra de caráter geral ou regional, tampouco criou normas concernentes “ao trânsito e transporte”; houve, apenas, regulamentação do referido serviço, de acordo com as suas peculiaridades locais, de modo que não há falar em usurpação de competência.

Inconstitucionalidade material. A livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, além de ser também orientadora da ordem econômica, consoante o disposto nos artigos 1º e 170 da CRFB/88. Contudo, o princípio da livre-iniciativa não tem caráter absoluto na ordem constitucional; é preciso que seja compatibilizado com outros princípios

constitucionais, em especial com a proteção do consumidor e da livre concorrência, podendo, em razão disso, ser limitado. A intervenção do poder público deve ser iluminada pelos princípios constitucionais, notadamente pela razoabilidade/proporcionalidade.

Subordinação do exercício do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros à previa autorização do poder público local (arts. 2º, 11, II, 'd', 22, 34 e 39, da Lei Municipal nº 12.162/2016): determinação que não conflita com valores sociais do trabalho, muito menos viola os princípios da livre-iniciativa e livre concorrência, pois radica no poder de polícia da administração.

Taxa de gerenciamento operacional – TGO (art. 4º, da Lei Municipal nº 12.162/2016): não há falar em inconstitucionalidade, por qualquer ângulo, da taxa de gerenciamento, porquanto instituída em razão do poder de polícia do poder público, relativo à fiscalização do serviço de transporte urbano prestado em seus limites territoriais, atribuição que lhe incumbe, diante do interesse local, e, além disso, guarda equivalência entre o valor cobrado a título de taxa e o custo do exercício dos atos de polícia.

Compartilhamento de dados e informações com o Município de Porto Alegre (art. 3º, §§ 1º e 2º, 14 e 17, II, da Lei Municipal 12.162/2016): determinação que viola o princípio da privacidade dos usuários, bem como o da proporcionalidade.

Disponibilização no aplicativo de determinadas funcionalidades aos condutores e emplacamento no Estado (art. 5º, §1º, VIII, X e XI, e §4º, da Lei Municipal 12.162/2016): imposições que não se compatibilizam com a livre iniciativa, a restringir, indevidamente, a livre concorrência.

Seguro contra danos a terceiros e idade veicular (art. 11, II, 'a' e b', da Lei 12.162/2016): exigências que interferem demasiadamente na atividade econômica, por violarem os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da proporcionalidade.

PRELIMINARES REJEITADAS. EXTINÇÃO PARCIAL POR PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIALMENTE PROCEDENTE.⁶²

Adicionalmente, a lei municipal prevê um serviço de transporte equivalente à economia compartilhada, ao dispor que poderá ser disponibilizado pelas autorizadas dos serviços de transporte por aplicativo de sistema de divisão de viagens

62 Disponível em: <https://www.mprs.mp.br/adins/custos-legis/2018/processos/754/>. Acesso em: 18. mar. 2021.

entre chamadas de usuários distintos, cujos destinos possuam trajetos compatíveis, dentro da capacidade permitida de ocupação dos veículos (art. 7º, § ún.).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 38).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 5º, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

17.3.5.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Complementar Municipal nº 717/18, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei complementar municipal, diferentemente da legislação de outros municípios, não dispõe sobre nenhuma espécie de preço público nesta legislação pela exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo no sistema viário urbano do município de Porto Velho.

Em contrapartida, dispõe sobre a instituição de uma Taxa de Credenciamento para as Empresas de Tecnologia de Transportes (art. 6º, VII), como também de uma Taxa de Renovação Anual para expedição do Certificado Anual de Credenciamento da Empresa de Tecnologia de Transporte (art. 8º, § ún.), além de prever uma Taxa de Gerenciamento Operacional de serviços de transporte privados, pelo exercício do Poder de Polícia e equivalente a 1 UPF, mensalmente, por veículo particular cadastrado para operar no Sistema de tecnologia de transporte (art. 154, XIV e art. 161, XXI, da Lei Complementar Municipal nº 199/04).

Adicionalmente, a lei complementar municipal prevê também uma Taxa de Emissão ou Taxa de Renovação Anual para expedição do Certificado de Autorização, sem o qual a prestação do serviço de transporte por aplicativo, por pessoa física cadastrada, não será possível (art. 10, § 2º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei complementar municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esta lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis, além de estabelecer, em seu art. 16, XIX, que o pagamento integral e atualizado do ISS e demais acréscimos legais, são deveres das Empresas de Tecnologia de Transporte. Vale mencionar, também, que a lei complementar permite que os prestadores de serviços de táxi se cadastrem junto às ETTs, devendo pagar, a título de tributação, o ISS/TAXI, disposto no art. 22, III, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Por fim, a lei complementar municipal incluiu o inciso V ao art. 22 da Lei Complementar Municipal nº 369, dispondo que no caso dos serviços enquadrados no subitem 16.02, da lista do art. 8º, prestado exclusivamente por pessoa física, o ISS será cobrado, nas atividades de transporte remunerado privado individual de passageiros, o equivalente a 5 UPF's por ano, por condutor.

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, seria o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, conforme a natureza do serviço explicitado no art. 1º, do Decreto Municipal nº 15.247/18, enquadrável, considerando interpretações de municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09, devendo pagar o imposto se aplicando à base de cálculo (preço do serviço) uma alíquota de 5%, conforme o art. 21, II,

desta lei complementar municipal. Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, devendo pagar o imposto na forma prescrita no parágrafo anterior.

17.3.5.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 18.528/18, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, segundo o art. 5º da mencionada lei municipal, pela utilização intensiva da infraestrutura viária do município de Recife para exploração econômica do serviço de transporte por aplicativo, será cobrado percentual correspondente ao valor pago por cada deslocamento (viagem) iniciado no território municipal, de forma graduada de acordo com o número de veículos cadastrados em cada Operadora, na plataforma de comunicação em rede, cuja receita será destinada ao Fundo de Gestão do Trânsito e Transporte Urbano – FGTTU previsto na Lei Municipal nº 18.438/17 (art. 6º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 23).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 3º, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 111, I, b, dessa lei municipal.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo por semestre de R\$ 273,42, como disposto nos arts. 116, V e 118, da Lei Municipal nº 15.563/91 respectivamente.

17.3.5.21 *Rio Branco*

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 2.294/18, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê o pagamento de Preço Público pelas plataformas tecnológicas, para a autorização do direito de uso do sistema viário urbano do município para exploração da atividade econômica de transporte por aplicativo, equivalente a 2% do valor total de cada viagem realizada por meio da qual será aferida através de quilometragem mensal praticada (arts. 10 e 11)

Já no que tange à tributação pelo ISS, o município não deixou claro a incidência do imposto. No entanto, a Lei de Mobilidade Urbana, ao dispor sobre a competência dos municípios e do Distrito Federal para regulamentar o serviço em questão, deixou em evidência que eles deverão, ao regulamentar, observar algumas diretrizes, entre elas, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço (art. 11-A, § ún., I, da Lei Federal nº 12.587/12).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 9º, III). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.01 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito

pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 94, III, desta lei municipal.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual de 01 a 05 UFRB, como disposto nos arts. 66 e 65, § 5º, da Lei Municipal nº 1.508/03, respectivamente.

17.3.5.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno.

No entanto, tendo por base a regulamentação de outras municipalidades, que dispuseram sobre a competência conferida pela Lei de Mobilidade Urbana, os serviços de transporte por aplicativo poderão ser sujeitos ao ISS quando da regulamentação dessa atividade econômica neste município, com base, em geral, nos subitens 10.02 e 16.02 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84, para os serviços de intermediação de transporte por meio de aplicativo e para o serviço de transporte em si realizado pelos motoristas autônomos, respectivamente.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será, para o serviço contido no subitem 10.02, de 5%, ao passo que para o serviço contido no subitem 16.02, será 2%, como disposto no art. 33, I e II, 5, da Lei Municipal nº 691/84.

17.3.5.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 9.448/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal prevê a cobrança de uma Taxa para autorização ou renovação anual de operação do serviço de transporte por aplicativo (art. 6º, XI), além de instituir uma outorga onerosa a ser paga, pelas operadoras tecnológicas, por meio de um percentual do valor total das viagens, cobrado pelos seus prestadores (art. 17).

Adicionalmente, a lei municipal dispõe também que pela utilização intensiva da infraestrutura viária do município para exploração econômica da atividade de transporte por aplicativos, será cobrado um percentual – que pode variar de 1% a 5% – correspondente ao valor recebido pela empresa operadora por cada deslocamento (art. 17, § 1º), que poderá ser, inclusive, alterado como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público, a ordenar a exploração adicional da malha viária e para levar em consideração os impactos urbanos, financeiros e ambientais do uso da malha viária (art. 17, §§ 5º e 6º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 48).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 6º, I). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

17.3.5.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 53.404/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal determina que a exploração da malha viária pela prestação de serviços de transporte por aplicativo é condicionada à outorga onerosa e pagamento de Preço Público como contrapartida do direito de uso intensivo do viário urbano pelas plataformas tecnológicas, em que este será obtido de acordo com a distância percorrida na prestação dos serviços pelos veículos cadastrados nas plataformas tecnológicas, sendo fixado o valor de R\$ 0,10 por quilômetro percorrido, considerados termo inicial e final, respectivamente, a origem e o destino do trajeto (art. 6º, §§ 6º e 7º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o decreto municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esse decreto, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 47).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pelo decreto municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 17, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será, para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, de 5%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo mensal que pode variar de R\$ 50,00 a R\$ 200,00, como disposto no art. 414, I e II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

17.3.5.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 56.981/16, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal institui a cobrança de Preço Público mensal ou anual das plataformas tecnológicas para o credenciamento desta perante o Poder Executivo Municipal, a fim de adquirir a autorização para o uso intensivo do viário urbano de atividade econômica de transporte por aplicativo.

Além disso, o decreto também prevê que a exploração intensiva da malha viária pelos serviços de transporte por aplicativo é condicionada à utilização de créditos de quilômetros pelas plataformas tecnológicas, que implicará outorga onerosa e pagamento de Preço Público como contrapartida, contabilizados de acordo com a distância percorrida na prestação dos serviços pelos veículos cadastrados pela plataforma tecnológica (art. 8º, §§ 1º e 2º), levando em consideração, também, o impacto urbano, financeiro e ambiental do uso intensivo do sistema viário pela atividade privada (art. 11), como também poderá ser alterado como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e a ordenar a exploração adicional do viário urbano de acordo com a política de mobilidade (art. 9º, § 1º).

Adicionalmente, o decreto municipal prevê também um serviço de transporte equivalente à economia compartilhada, ao dispor que poderá ser disponibilizado pelas autorizatárias dos serviços de transporte por aplicativo de sistema de divisão de corridas entre chamadas de usuários distintos, cujos destinos possuam trajetos convergentes, dentro da capacidade permitida de ocupação dos veículos e garantida a liberdade de escolha dos usuários (art. 7º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, o decreto municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata esse decreto, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 38), além de dispor que compete à plataforma tecnológica credenciada para operar o serviço de transporte por aplicativo o pagamento de tributos municipais devidos pela prestação do serviço (Art. 6º, VI).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 5º, II). Desse modo, o serviço de intermediação

de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, conclusão essa que se coaduna com a resposta dada na Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32/2014, *in verbis*:

2. Informa que deseja tomar o serviço da empresa XXXXXX, que disponibiliza um *software* para utilização de táxis. Por meio deste *software* solicitará o serviço de taxistas autônomos.

3. A consulente pagará à empresa pela utilização do *software* mediante emissão de NFS-e e os valores das corridas serão cobrados por meio de Nota de Débito.

6. As minutas de contrato apresentadas, bem como a descrição fornecida pela consulente, demonstram que o objeto da contratação consiste essencialmente na outorga de licença para a utilização de *software* desenvolvido para otimizar o contato inicial entre taxistas e usuários, permitindo a utilização de uma plataforma para que estes usuários contatem os taxistas para a prestação de serviços.

6.1. As empresas atuam basicamente na prestação de serviço de viabilização de corridas de táxi por meio de uma base de táxis cadastrados e um aplicativo que conecta o passageiro ao táxi mais próximo.

6.2. O modelo contratual da primeira empresa demonstra que é remunerada substancialmente pela cessão de direito de uso do aplicativo e adicionalmente, por pequena taxa relativa a cada corrida efetivamente realizada. Já na configuração contratual apresentada pela segunda empresa, a remuneração se dá principalmente por um percentual, a título de comissão, sobre o total do valor das corridas intermediadas.

6.3. A atividade enquadra-se, portanto, nos serviços descritos pelo código 02798 do anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, relativo ao subitem 1.05, do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, classificados como licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição, e nos serviços descritos pelo código 06157, subitem 10.02 do mesmo dispositivo legal, classificados como agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

Ademais, vale destacar um outro possível enquadramento para o serviço prestado pelas plataformas tecnológicas na atividade de transporte por aplicativo, conforme o Recurso Ordinário nº 6017.2018/0006904-8 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos, *in verbis*:

Na operação fiscal que ensejou a lavratura dos autos de infração em testilha, restou entendido que as atividades prestadas pela recorrente às empresas enquadrar-se-ia no subitem 17.01 da lista de serviços, referente à assessoria e consultoria, sujeito à alíquota de 5%.

De outro lado, a recorrente sustenta que presta apenas a atividade de licenciamento de *software*.

Do contrato padrão juntado no processo de fiscalização verifica-se do pacote de serviços contratados (i) aplicativo para sistema IOs, Android e Windows Phone para solicitação de taxi; (ii) Plataforma web para gestão dos passageiros aptos a utilizar o serviço corporativo; (iii) plataforma web com relatórios para gerenciamento de corridas, com as seguintes informações [...]; (iv) material de treinamento da plataforma virtual; (v) manual online para dúvidas do sistema; (vi) relatórios via sistema web; (vii) envio de email ao passageiro e gestor.

Todavia, caso o serviço fosse de licenciamento de *software*, não seria razoável atrelar o pagamento a cada corrida – ora, cada vez que o passageiro/colaborador chama um taxista pelo aplicativo ele não licencia novamente o *software*; pelo contrário, este já foi instalado de forma independente se será utilizado ou não.

Desta forma, há o licenciamento de forma prévia e necessária ao serviço que é prestado posteriormente pelo recorrente, mas não é sobre o licenciamento que incide a remuneração da recorrente. Ou seja, não é esse o serviço que é cobrado das empresas usuárias, razão pela qual entendo que não assiste razão à recorrente quando tentar classificar tal serviço como mero licenciamento de *software*.

De outro lado, por uma superficial análise do serviço prestado surge a figura intermediária inevitável da intermediação – a recorrente atua como uma entre os taxistas e *in casu*, os usuários e, usuários dentro da empresa. Ora, fazer a ponte entre duas partes nada mais é do que servir como intermediária. Ocorre, contudo, que a intermediação é prestada em prol dos taxistas que recebem os clientes por intermédio exclusivo da atuação da Recorrente. Ou seja, os passageiros são obtidos para os taxistas pelo esforço da 99Taxi.

Saliente-se que para este serviço não há dúvidas e o recorrente, enquadrando-o como “intermediação”, recolhe devidamente o ISS respectivo.

Todavia, reputo que não haveria como se falar em intermediação também para o outro lado da relação e tributar nos dois lados da ponte acima descrita. Em outras palavras: o serviço de intermediação é prestado em prol

dos taxistas – cabendo a estes pagar o preço por este serviço (comissão de cada corrida) – e não em prol dos usuários, razão pela qual entendo que o preço que estes pagam não poderia ser considerado também como base de mesmo cálculo do serviço de intermediação.

Para as empresas, de fato, entendo que não se trata de serviço de intermediação. Analisando a atividade que a recorrente presta na modalidade “corporativa” vejo que andou bem a Fiscalização em classificá-lo no subitem relativo à assessoria ou consultoria de qualquer natureza.

Nesse caso, a 99Taxi, por meio do 99Corporativo, não exerce simplesmente o serviço de intermediação (subitem 10.02). Isso porque a intermediação configurar-se-ia apenas no fato de conectar taxistas aos usuários. No entanto, a 99Corporativo permite que, em vez de cada colaborador de uma determinada empresa chamar o taxista de forma independente e mandar o recibo para a empresa, explicando o itinerário e motivo da corrida, a 99Taxi elaborou o aplicativo 99Corporativo que permite que todos os colaboradores de uma empresa cliente usem um código que permite o gerenciamento de todas as corridas feitas no mês, unificando o pagamento e fornecimento de outras informações para gerenciar o custo com transporte naquele período. Para este caso, o serviço de transporte por aplicativo foi enquadrado como um serviço de assessoria (subitem 17.01), conforme se extrai do referido Recurso.

Portanto, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, seria o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo ou o serviço de assessoria ou consultoria de qualquer natureza, como disposto acima. Enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 9º, II, *b*, da mencionada lei municipal.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Paulo será, tanto para o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo ou assessoria e consultoria de qualquer natureza quanto para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, de 5%, como disposto no art. 16, IV, da Lei Municipal nº 13.701/03.

17.3.5.26 *Teresina*

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com a Lei Municipal nº 5.324/19, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, a lei municipal determina a cobrança de Preço Público pela exploração intensiva do viário urbano, que será calculado de acordo com a distância percorrida na prestação dos serviços pelos veículos cadastrados nas plataformas tecnológicas e poderá ser alterado como instrumento regulatório, destinado a controlar a utilização do espaço público, e a ordenar a exploração adicional do viário urbano de acordo com a política de mobilidade e outras políticas de interesse municipal (art. 10, §§ 1º e 2º). A definição do Preço Público poderá considerar, conjuntamente, os impactos urbano, financeiro e ambiental do uso intensivo do viário urbano pela atividade econômica de transporte por aplicativo (art. 14).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 34).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 2º, § 1º). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora), como disposto no art. 119, VII, *b*, desta lei complementar municipal.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será, para o serviço de intermediação

de transporte por meio de aplicativo, de 4%, ao passo que para o serviço de transporte em si realizado por motoristas cadastrados autônomos, será cobrado um valor fixo anual que pode variar de R\$ 23,00 a R\$ 372,00, como disposto Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

17.3.5.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de transporte por aplicativo, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

De acordo com o Decreto Municipal nº 16.770/16, que regulamenta o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros realizado por intermédio de plataformas tecnológicas no município, extraem-se algumas obrigações pecuniárias a ser pagas por essas plataformas.

Em primeiro lugar, o decreto municipal dispõe, no art. 8º, que a exploração intensiva da malha viária pelos serviços de transporte por aplicativo implicará em outorga onerosa e pagamento de Preço Público como contrapartida do direito de uso intensivo do viário urbano, que serão contabilizados de acordo com a distância percorrida na prestação dos serviços pelos veículos cadastrados pela plataforma tecnológica e poderão ser alterados como instrumento regulatório destinado a controlar a utilização do espaço público e a ordenar a exploração adicional do viário urbano de acordo com a política de mobilidade e outras políticas de interesse municipal (art. 8, §§ 1º e 2º).

Já no que tange à tributação pelo ISS, a lei municipal determina a incidência do ISS sobre o serviço de que trata essa lei, nos termos da legislação pertinente e sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis (art. 23).

Dito isto, há de se perquirir que, tomando por base uma das competências das plataformas tecnológicas definidas pela lei municipal, compete a estas a intermediação e conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicação de internet (art. 6º, II). Desse modo, e à luz do tratamento dado por municipalidades como São Paulo e Belo Horizonte, o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, nesse caso, seria enquadrável, em geral, no subitem 10.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03, ao passo que os prestadores (motoristas) do serviço de transporte em si, seriam enquadrados no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei complementar municipal, e o recolhimento do imposto devido por estes poder-se-ia ser feito pelas

próprias plataformas tecnológicas por meio do instituto da retenção tributária (retenção na fonte pagadora).

No entanto, na Decisão nº 62/2018 da 1ª Junta de Julgamento do Conselho Municipal de Recursos Fiscais, o município de Vitória previu um outro enquadramento para o serviço prestado pela plataforma tecnológica, ao enquadrá-lo como um serviço de assessoria ou consultoria de qualquer natureza, conforme a ementa a seguir:

COOPATAXI – COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS E CARGAS E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E VEÍCULOS

Informa que a Cooperativa pretende realizar a atividade de apoio ao serviço de táxi, com central de chamadas e agendamento de corridas, tanto por telefone quanto por aplicativo mobile – CNAE 52.29-0-01; e questiona se, para tal serviço, existe previsão de incidência de ISSQN no município de Vitória; No caso desta atividade especificamente descrita pela Consulente, existe previsão de incidência do ISSQN neste Município, podendo, conforme o caso, as mesmas serem enquadradas nos subitens 17.01 e 17.02 da Lista de Serviços anexa a Lei nº 6.075/2003.

Desse modo, observa-se que na prestação do serviço de transporte por aplicativos há duas operações igualmente tributáveis. A primeira, seria o serviço de intermediação de transporte por meio de aplicativo, enquadrável nos subitens 10.02, 17.01 ou 17.02 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03, enquanto a segunda seria o serviço de transporte em si, realizado pelos motoristas cadastrados, enquadrável no subitem 16.02 da lista de serviços da mencionada lei municipal, devendo ambos os serviços pagar o imposto se aplicando à base de cálculo (preço do serviço) uma alíquota de 5%, conforme o art. 25, VI, desta lei municipal.



18

Softwares

18.1 Sumário executivo

A tributação envolvendo os *softwares* suscita vários debates antes mesmo dos anos 2000. Antes da virada do milênio e da edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, existia o entendimento, ratificado à época pelo Supremo Tribunal Federal, que sobre os *softwares* poderia haver duas sistemáticas tributárias distintas.⁶³

Em breve resumo, o STF, por ocasião do julgamento do RE nº 176.626,⁶⁴ decidiu que o ICMS somente poderia incidir sobre a venda de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo. Na ocasião, a Corte Suprema entendeu que apenas o *software* de prateleira materializava o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituindo, assim, mercadoria posta no comércio. De outro lado, o *software* customizado, sob encomenda, representava um bem incorpóreo, não sendo equiparável à mercadoria. Nesse caso, o programa de computador seria objeto de licenciamento ou cessão de direito de uso, sendo tributado pelo ISS.

Em 2010 foi julgada a medida cautelar na ADI nº 1.945,⁶⁵ quando se avaliou a constitucionalidade de lei do Estado de Mato Grosso, na qual se previa regra de incidência do ICMS sobre operações com programas de computador, realizadas por transferência eletrônica de dados. Na ocasião, foi decidido que seria possível a incidência do imposto sobre a aquisição de *software* via *download*, sendo irrelevante a existência ou inexistência de um bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. O fundamento maior utilizado para justificar a legitimidade da incidência foi a necessidade de se adaptar o Direito a situações novas, notadamente aquelas trazidas pela evolução tecnológica. Na prática, a transferência do *software* de prateleira continuava existindo, mas agora de forma eletrônica, por meio de estabelecimentos virtuais, dispensando-se o CD ou disquete como suporte físico para o programa ou para a música.

Com o advento da LC nº 116/2003, que trouxe a nova regulação nacional para o ISS, uma nova lista de serviços foi criada, com um item inteiro voltado para “serviços de informática e congêneres”. Entre esses serviços, há menção expressa a “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de

63 Ver amplamente sobre a temática da economia digital e a evolução regulatória do *software* em FOSSATI, Gustavo. Constituição tributária comentada. 2ª ed. São Paulo: RT, 2021. p. 304ss.

64 Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.98.

65 Red. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010.

computador” (item 1.05). Isso trouxe um significado muito claro para o debate: a competência tributária sobre programas de computador foi avocada para o legislador municipal, e os licenciamentos de programas de computador passaram a sofrer a incidência do ISS.

No final de 2015, foi publicado o Convênio ICMS nº 181, autorizando 19 Estados a conceder redução de base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres. A autorização para a concessão de redução na base de cálculo do ICMS possibilitou que a carga tributária correspondesse ao percentual de, no mínimo, 5% do valor da operação, relativo às operações com *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que fossem ou pudessem ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Observe-se que, através desse Convênio, os Estados partem da premissa de que a tributação das operações com bens digitais pelo ICMS sempre foi possível, antes mesmo da sua edição. Isso porque o Convênio não veio para instituir a tributação, mas sim um benefício fiscal sobre uma tributação preexistente.

No final de 2016, os municípios conseguiram articular-se no Congresso Nacional e obtiveram a aprovação da LC nº 157/2016, que acrescentou à lista anexa da LC nº 116/2003 os serviços de computação na nuvem e de *streaming*. Com isso, os municípios garantiram a receita da tributação de uma importante fatia do mercado da economia digital, por meio do ISS.

Em 2017, foi aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Convênio ICMS nº 106/2017, com a principal intenção de não deixar mais dúvidas quanto à incidência ampla e abrangente do ICMS nas operações com bens digitais. Esse Convênio disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Fica claro que a pretensão dos Estados é de lhes assegurar a manutenção da receita da tributação sobre supostas operações de “circulação de mercadorias” no âmbito digital.

Em fevereiro de 2021, o Pleno do STF concluiu o julgamento da ADI 1.945, tendo decidido que “a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de

computador em suas diversas modalidades”. Além disso, entendeu que diversos precedentes da Corte já sinalizaram a superação da até então existente dicotomia entre obrigação de fazer e de dar, especialmente em contratos complexos ou híbridos.

A CF prevê competência ao legislador complementar para dirimir conflitos de competência em matéria tributária, mais especificamente no art. 146, I. A LC 116/03 traz, no subitem 1.05 da lista de serviços a ela anexa, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, fixando para os Municípios a competência para cobrar o ISS sobre essas atividades econômicas.

Ao final, acordaram os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para:

- a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com *softwares* em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores;
- b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discuta a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS.

Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Foi apreciada em conjunto a ADI 5.659, tendo o Pleno do STF a julgado procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à LC 116/03.

Municípios, por seu turno, também reagiram à essa Guerra Fiscal e editaram atos normativos para fazer frente a esse avanço dos Estados. Um exemplo disso é o município de São Paulo, que editou o Parecer Normativo SF nº 1/2017, dispondo que:

Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (“download de *software*”), ou quando instalados em servidor externo (“*Software as a Service – SaaS*”), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do “caput” do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (“*software por encomenda*”) ou ser padronizado (“*software de prateleira ou ‘off the shelf’*”).

Em resposta à essa manifestação, o Estado de São Paulo proferiu a Decisão Normativa CAT nº 4/2017, em que restou reiterado o entendimento de que as operações que envolvam a utilização de *software* na nuvem (*Software as a Service*) estão sujeitos à incidência do ICMS, nos seguintes termos:

1. Em relação aos *softwares*, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) *softwares* desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e (ii) *softwares* prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.
2. Com base nessa distinção, a jurisprudência definiu que:
 - 2.1. está sujeito ao ISS apenas o desenvolvimento de *software* sob encomenda, isto é, os programas de computador elaborados de forma personalizada;
 - 2.2. a ausência de personalização insere o *software* em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil e, portanto, sujeito a incidência do ICMS.
3. No que se refere à forma de comercialização, os *softwares* não personalizados podem ter suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por *download* como por *streaming* (utilização do *software* “na nuvem”). Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de *software* (mercadoria). A circunstância de o adquirente instalar o *software* (de loja física ou virtual) em sua máquina (*download*) ou utilizá-lo “na nuvem” por meio de internet (*streaming*) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de *software* pronto.
4. Portanto, há incidência do ICMS nas operações com *softwares*, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados.

18.2 Considerações iniciais

Na vigência do Decreto-lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar Federal nº 56/87, algumas municipalidades já aplicavam a incidência do ISS nas operações de licenciamento de *softwares*, muitas vezes entendida como locação de bens móveis imateriais; assessoria ou consultoria de qualquer natureza; ou análises de sistemas e processamento de dados.

E por meio da Lei Complementar Federal nº 116/03 e sua consequente internalização nas jurisdições municipais e distrital, ficou em evidência a incidência do ISS sobre várias operações com *softwares*, como a sua elaboração, licenciamento ou cessão de direito de uso, implantação, manutenção, bem como o desenvolvimento de análise de sistemas por meio de *softwares*, através de enquadramentos em subitens como o 1.01, 1.04, 1.05, 1.06 e 1.07 da lista de serviços anexa àquela lei complementar federal, sem prejuízo de enquadramentos diversos a depender das interpretações dos fiscos municipais ou distrital.

À guisa de exemplificação, os municípios de Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife e Rio de Janeiro, dispuseram, na sistemática do Decreto-lei nº 406/68, que o serviço de licenciamento de *software* era passível de enquadramento nos itens 22, 24 ou 79 da lista de serviços do referido decreto-lei, por meio da Solução de Consulta nº 025/2000, Resolução nº 333/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes, Acórdão nº 059/2001 do Conselho de Recursos Fiscais e Acórdão nº 15.631 do Conselho de Contribuintes, respectivamente.

Já na vigência da Lei Complementar Municipal nº 116/03, o município de Belo Horizonte, no que tange ao serviço de elaboração de *softwares*, entendeu que o mesmo se sujeita ao ISS por meio de enquadramento ao subitem 1.04 da lista de serviços do anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03, conforme resposta à Solução de Consulta nº 187/2005.

Em relação ao licenciamento de *softwares*, municipalidades como Belo Horizonte, Porto Alegre, São Paulo, além do Distrito Federal, entendem que o serviço se enquadra na redação do subitem 1.05 da lista de serviços de suas respectivas leis municipais atualizadas com a redação dada pela Lei Complementar Federal nº 116/03, como disposto na Solução de Consulta nº 187/2005, Resolução nº 351/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes, Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11/2016 e Solução de Consulta nº 12/2016, respectivamente.

Por fim, vale mencionar também a incidência do ISS sobre os serviços de implantação e manutenção de *softwares*, enquadrados nos subitens 1.06 e 1.07 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, como

é possível depreender de soluções propostas pelos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro. Em relação ao enquadramento do serviço de implantação de *software* no subitem 1.06, assim decidiu o município de São Paulo em resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 59/2013. Enquanto em relação ao serviço de manutenção de *software*, os municípios de Rio de Janeiro e São Paulo entendem que são enquadráveis no subitem 1.07 da lista de serviços, conforme, respectivamente, o Acórdão nº 16.675 (2019) do Conselho de Contribuintes e a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 59/2013.

18.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

18.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. *Software*;
- ii. Programa de computador.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

18.3.2 Atos normativos

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Todas as capitais + DF	Lei Complementar Federal	116	2003	Introdução das disposições da referida lei complementar federal nos ordenamentos domésticos dos municípios + DF, com a consequente sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> ao ISS, nos termos do item 1 e subitens subsequentes da lista de serviços anexa à lei complementar	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Parecer Normativo SF	1	2017	Sujeição do serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso de <i>software</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, independentemente de o <i>software</i> ter sido por encomenda ou padronizado	Prestador do serviço

18.3.3 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Solução de Consulta	025	2000	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> ao ISS, nos termos do item 22 da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68	Prestador do serviço
Belo Horizonte	Solução de Consulta	187	2005	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como a sua elaboração e o seu licenciamento, ao ISS, nos termos de subitens como o 1.04 e 1.05 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Municipal nº 8.725/03	Prestador do serviço
Distrito Federal	Solução de Consulta	12	2016	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17, não importando se tratar de "software de prateleira" ou "software sob encomenda"	Prestador do serviço
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	59	2013	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , com o seu licenciamento, implantação e manutenção ao ISS, nos termos de subitens como o 1.05, 1.06 e 1.07 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	11	2016	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, não importando se tratar de “software de prateleira” ou “software sob encomenda”	Prestador do serviço

18.3.4 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Belo Horizonte	Processo	01.102695.09.07	2012	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Municipal nº 8.725/03, não importando se tratar de “software de prateleira” ou “software sob encomenda”	Prestador do serviço
Porto Alegre	Resolução	333	2004	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> ao ISS, nos termos de itens como o 22 e 24 da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68	Prestador do serviço
Porto Alegre	Resolução	351	2004	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73, não importando se tratar de “software de prateleira” ou “software sob encomenda”	Prestador do serviço
Recife	Acórdão	059	2001	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como a sua elaboração, ao ISS, nos termos do item 79 da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68, desde que o <i>software</i> fosse elaborado sob encomenda ou fosse customizado pelo fornecedor do <i>software</i>	Prestador do serviço

continua

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/ CONTRIBUINTE
Recife	Julgamento	1.07.00118.7	2007	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como a sua elaboração e o seu licenciamento, ao ISS, nos termos de subitens como o 1.04 e 1.05 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91, desde que o <i>software</i> fosse elaborado sob encomenda ou fosse customizado pelo fornecedor do <i>software</i>	Prestador do serviço
Rio de Janeiro	Acórdão	7.134	2002	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do inciso LXXIX do art. 8º, da antiga redação da Lei Municipal nº 691/84, equivalente ao item 79 da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68	Prestador do serviço
Rio de Janeiro	Acórdão	15.631	2016	Sujeição de serviços envolvendo <i>softwares</i> , como o seu licenciamento, ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84, não importando se tratar de " <i>software</i> de prateleira" ou " <i>software</i> sob encomenda"	Prestador do serviço
Rio de Janeiro	Acórdão	16.675	2019	Sujeição do serviço de customização de <i>softwares</i> ao ISS, nos termos do subitem 1.07 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84	Prestador do serviço

18.3.5 Análise por município

18.3.5.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS

neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

18.3.5.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 e subitens subsequentes (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

18.3.5.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Em primeiro lugar, vale destacar que a municipalidade já tributava serviços como o licenciamento de *software* ainda sob a vigência da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68, enquadrando-os no item 22, conforme resposta à Solução de Consulta nº 025/2000:

Objeto social: importação e licenciamento de *softwares* técnicos; pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias de *software* técnico/científico nas áreas de geologia, engenharia de minas e civil, meio ambiente e geotécnica e atividades afins.

Enquadramento: As atividades anteriormente transcritas relacionam-se com os serviços de desenvolvimento e cessão do direito de uso de programas de computador (*softwares*). O enquadramento se dá no item 22 da lista

de serviços a que alude o Decreto-lei 406/68 – “22 – assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta tabela, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa”.

Após a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua internalização no município de Belo Horizonte, serviços envolvendo *softwares*, como a sua elaboração e o seu licenciamento, continuaram sendo tributados, a partir do enquadramento aos subitens 1.04 e 1.05 da nova lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Municipal nº 8.725/03, como disposto na Solução de Consulta nº 187/2005:

Os serviços de elaboração de programas de computador, bem como os de licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares* estão relacionados, respectivamente, nos subitens 1.04 e 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, norma hierarquicamente inferior apenas à Constituição Federal e que estabelece, em âmbito nacional, regras gerais em matéria de legislação tributária a serem respeitadas por todos os municípios brasileiros.

Além disso, o município deixou claro que não admite, para fins de tributação do serviço de licenciamento de *software*, distinções entre os chamados “*softwares* de prateleira” e “*softwares* sob encomenda”, uma vez que entende que seja qual for a forma pela qual o *software* seja licenciado, o ente político competente para tributar serão sempre os municípios. Isso porque a descrição do serviço compreendido no subitem 1.05, incluído na lista de serviços do ISS a partir da Lei Complementar Federal nº 116/03, não faz qualquer distinção, como se pode observar do Processo nº 01.102695.09.07 da Junta de Julgamento Tributário do Conselho Administrativo de Recursos Tributários:⁶⁶

Defende a Requerente que realiza apenas cessão de direito de uso de sistemas/programas, atividade não sujeita ao ISS por haver aí obrigação de dar, e não de fazer.

Marcelo de Carvalho Rodrigues⁶⁷ afirma não haver coerência na incidência do ICMS sobre os chamados *softwares* de prateleira, pois não é o suporte físico que define a operação, mas sim o seu conteúdo intelectual, que é protegido pela propriedade intelectual. Prossegue o autor:

66 Nesse sentido, ver também a Solução de Consulta nº 021/2006.

67 MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord.). Os serviços no ambiente internet e a lei complementar nº 116. In: _____. *ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 217.

“Assim, havendo o licenciamento do *software* não haverá a incidência do ICMS, sob pena de desnaturar o alcance constitucional do imposto. Pois conforme demonstrado não há circulação de mercadoria.

Destacamos que, seja por que meio for, a lacuna apresentada foi suprimida pelo item 1.05 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2.003, que assim firmou como serviço passível de tributação pelo ISS: 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Assim, entendemos que a Lei Complementar nº 116 deu adequado tratamento aos programas de computador, determinando a incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de uso de programas de computação, o que se aplica até mesmo em relação aos contratos globais de licenciamento de *software*, seja qual for o seu suporte físico, visto que tal é irrelevante”. Compartilho os entendimentos acima reproduzidos, já que o usuário procura a utilidade proporcionada pelo programa, elaborado mediante esforço humano (obrigação de fazer). Em última instância, o programador sempre vai desenvolver um esforço criativo para o desenvolvimento do *software* e, para tanto, seu conhecimento nunca “partirá do zero”, mas sempre a partir de alguma base. A cessão de direito de uso ou licenciamento é apenas a forma de exploração econômica e não a verdadeira atividade desenvolvida ou o serviço prestado. Para o tomador de serviço pouco importa se ele terá a propriedade ou a mera posse mediante cessão de direito de uso do programa, pois o que ele procura é a utilidade que o programa lhe fornece, de maneira que a forma como o produto é comercializado atende, basicamente, aos interesses do programador e/ou proprietário do programa.

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como os de elaboração e licenciamento de *softwares*, são tributáveis pelo ISS no município de Belo Horizonte, ao ser enquadrado nos subitens 1.04 e 1.05 da lista de serviços, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, *a*, da Lei Municipal nº 8.725/03.

18.3.5.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação

dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

18.3.5.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

18.3.5.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

18.3.5.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

18.3.5.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o teor da Solução de Consulta nº 12/2016, o serviço de licenciamento de *software* se sujeita à incidência do ISS, não importando se tratar de “*software* de prateleira” ou “*software* sob encomenda”, ao se enquadrar no serviço descrito no subitem 1.05 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17, *in verbis*:

Já, quanto ao questionamento sobre as operações descritas pelo Consulente como “*softwares* de prateleira”, aqui entendidas como licenciamento de uso de *softwares* padronizados, resta inteiramente válida a Declaração de Ineficácia de Consulta nº 39/2013, publicada no DODF de 20 de novembro de 2013, que teve a seguinte ementa:

ISS. LICENCIAMENTO DE SOFTWARE “DE PRATELEIRA” – Incide o ISS sobre o licenciamento de programas de computador não encomendados, ainda que obtidos por download de sítios da internet.

Logo, em razão de o fato gerador enquadrar-se como prestação de serviço listado no Subitem 1.05 da Lista de Serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, da Lei complementar nº 116, de 2003, e

o fisco distrital já ter se manifestado sobre a natureza jurídica do negócio, não remanesce possibilidade de tributação do ICMS com obrigação de recolhimento do DIFAL.

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como o de licenciamento de *software*, é tributável pelo ISS no Distrito Federal, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

18.3.5.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

18.3.5.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

18.3.5.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

18.3.5.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

18.3.5.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

18.3.5.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação

dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

18.3.5.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

18.3.5.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

18.3.5.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

18.3.5.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Em primeiro lugar, vale destacar que a municipalidade já tributava serviços envolvendo *softwares* ainda sob a vigência da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68, enquadrando-os nos itens 22 e 24, conforme Resolução nº 333/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes:

Com vistas a examinar-se a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza em relação ao “*software*” é, portanto, de se ver exatamente em que consiste essa atividade. A definição de “*software*” conforme redação dada pelo Ordenamento Jurídico Nacional na forma da Lei Federal nº 9.609/98 em seu artigo 1º, é a seguinte: “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos baseados em técnicas digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

A incidência do ISSQN decorre, portanto, do enquadramento do “*software*” nos itens 22 e 24 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 7/73, *IN VERBIS*:

“Serviços de:

22 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta Lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.

24 – Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza”.

Após a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua internacionalização no município de Porto Alegre, serviços envolvendo *softwares*, como o seu licenciamento, continuaram sendo tributados, a partir do enquadramento em subitens como o 1.05 da nova lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09. Além disso, a municipalidade deixa claro que, após a vigência da nova lista de serviços, não há que se falar em distinção, para fins de tributação do serviço de licenciamento de *software* pelo ISS, entre os “*softwares* de prateleira” e os “*softwares* sob encomenda”, tendo em vista que o subitem 1.05 não faz essa separação, conforme se depreende da Resolução nº 351/2004 do Conselho Municipal de Contribuintes:

Quanto ao mérito, vale lembrar que a tributação incidente sobre as operações de comercialização de programas de computador foi objeto de intenso debate doutrinário, alimentado pelas pretensões tributárias de Estados e Municípios e por decisões jurisprudenciais discrepantes.

A controvérsia começou a perder intensidade a partir de julgados do Superior Tribunal de Justiça (Mandado de Segurança nº 5934/RJ, Recurso Especial nº 216.967/SP e Recurso Especial nº 123.022/RS) e, principalmente, do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 176.626-3 e Recurso Extraordinário nº 199.464-9). Essas decisões cristalizaram um divisor de águas, ficando firmado que nas operações envolvendo a circulação de programas de computador produzidos em série – os chamados *softwares* de prateleira – os mesmos circulam como mercadoria, estando sujeitos à incidência do ICMS. Contrariamente, quando o programa for desenvolvido para uso específico do encomendante, estamos diante de um serviço sujeito à incidência do ISSQN. Apesar dessa diferenciação entre programas específicos e programas genéricos, aparentemente consolidada no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, alguns doutrinadores defendem argumento contrário, acolhido por algumas Turmas do Superior Tribunal de Justiça, de que, personalizado ou não, o *software* não constitui uma mercadoria e sim um bem intelectual intangível e incorpóreo que não se confunde com o seu suporte físico, estando sujeito à tributação do ISSQN e não do ICMS.

Para reacender a polêmica, duas alterações relevantes foram introduzidas na legislação sobre o tema, conforme observa Marco Túlio de Barros e Castro no seu artigo “Tributação de *software* e a nova lei do ISS” (Jus Navigandi – doutrina): (i) a Lei nº 9.609/98, que dispõe sobre a proteção de propriedade intelectual de programa de computador, que deu tratamento mais explícito na questão dos contratos de comercialização de programas de computador e (ii) a Lei Complementar nº 116/03, que incluiu entre as atividades tributadas pelo ISSQN o subitem 1.05 “licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação”, previsão inexistente na legislação anterior.

A despeito de uma necessária reavaliação dos argumentos que embasaram as decisões judiciais referidas, em face de novos elementos trazidos à discussão, entendo que sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 e alterações, que até a edição da Lei Complementar nº 116/03 era o pressuposto de validade das leis municipais instituidoras do ISSQN, não é possível sustentar a incidência do ISSQN sobre programas de computador produzidos em larga escala, relativamente aos exercícios de 1995 a 1997, ainda mais se considerarmos a posição majoritária no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como o de licenciamento de *software*, é tributável pelo ISS no município de Porto Alegre, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

18.3.5.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

18.3.5.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Em primeiro lugar, vale destacar que a municipalidade já tributava serviços envolvendo *softwares* ainda sob a vigência da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68, enquadrando o serviço de elaboração de *software* no item 79.

Ademais, quanto a essa tributação, o município entendia que o ISS apenas incidiria na elaboração de *softwares* sob encomenda ou quando o *software* fosse customizado pelo fornecedor do programa de computador, ao passo que na elaboração de *softwares* de prateleira, haveria a incidência do ISS em apenas uma das partes do processo, conforme a ementa do Acórdão nº 059/2001 do Conselho de Recursos Fiscais:

SOFTWARE – I.S.S. – CONSULTA.

Incide I.S.S. na elaboração de programas por encomenda, conforme determinado pelo art. 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, bem como incide o mesmo tributo na elaboração do *software* customizado, quando a adaptação é realizada pelo fornecedor do programa. Quanto ao programa de computador de prateleira, há na verdade, dois contratos: um contrato de licença de uso de programa, em acordo com o art. 9º da Lei nº 9.609/98, e um contrato pelo qual o cliente será investido na posse da base material em que está inserido o *software*, não havendo, neste último contrato, hipótese de incidência de I.S.S.

A alíquota do imposto será de 5% (cinco por cento), prevista no art. 116 da Lei nº 5.563/91.

Recurso de ofício recebido. Decisão confirmada à unanimidade.

Após a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua internalização no município de Recife, serviços envolvendo *softwares*, como a sua elaboração e o seu licenciamento, continuaram sendo tributados, a partir do enquadramento em subitens como 1.04 e o 1.05 da nova lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91. Além disso, o município não supera a dicotomia criada para separar os *softwares* de prateleira dos *softwares* sob encomenda, e continua entendendo que o ISS apenas incide na elaboração de *softwares* sob encomenda, como é possível extrair da ementa do Julgamento nº 1.07.00118.7 da Diretoria Geral de Administração Tributária:

ISS. AUTO DE INFRAÇÃO. SOFTWARE “DE PRATELEIRA”. INCIDÊNCIA DO ICMS. REFORMULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

A peça lançadora contém todos os requisitos constantes no art. 187 da Lei 15.563/91;

O Supremo Tribunal Federal decidiu que não incidirá ISS se a empresa produzir o *software* em larga escala (“de prateleira”), com objetivo de comercialização, e de que incidirá ISS se produzi-lo sob encomenda ou se trabalhar por meio de licenciamento ou contrato de cessão do direito de uso, atendendo a uma finalidade específica;

Agiu acertadamente o ATM ao excluir os valores lançados individualmente e reformular o auto de infração, visto que as receitas, ora excluídas, não podem servir como parâmetro para a apuração da base de cálculo do ISS; Decisão não sujeita a reexame necessário pelo Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, ex vi do art. 221 da Lei nº 15.563/91.

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como a sua elaboração e o seu licenciamento, é tributável pelo ISS no município de Recife, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

18.3.5.21 Rio Branco

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

18.3.5.22 Rio de Janeiro

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Em primeiro lugar, vale destacar que a municipalidade já tributava serviços como o licenciamento de *software* ainda sob a vigência da lista de serviços elencada no Decreto-lei nº 406/68, enquadrando-os no item 79, equivalente ao inciso LXXIX do art. 8º, da antiga redação da Lei Municipal nº 691/84, conforme o Acórdão nº 7.134 do Conselho de Contribuintes:

ISS – CESSÃO DE DIREITO DE USO DE “SOFTWARE”

Tratando-se de espécie tributária do gênero locação de bens móveis, prestação de serviço prevista no inciso LXXIX, do art. 8º, da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 1.194/87, recai o imposto na alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o preço do serviço. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

Após a edição da Lei Complementar Federal nº 116/03, e a sua internalização no município de Rio de Janeiro, serviços envolvendo *softwares*, como o seu licenciamento, continuaram sendo tributados, a partir do enquadramento a subitens como o 1.05 da nova lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84. Além disso, o município deixou claro que não admite, para fins de tributação do serviço de licenciamento de *software*, distinções entre os chamados “*softwares* de prateleira” e “*softwares* sob encomenda”, uma vez que entende que seja qual for a forma pela qual o *software* seja licenciado, o ente político competente para tributar serão sempre os municípios, afastando, inclusive, a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 para esses casos, como é possível depreender do Acórdão nº 15.631 do Conselho de Contribuintes:

O licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*, como muito bem lembrou a Representação da Fazenda quando da abordagem de preliminar suscitada pelo Recorrente, no período anterior à vigência da nova lista de serviços trazida pela Lei Complementar nº 116/2003, era considerado locação de bem móvel incorpóreo para fins de tributação pelo ISS, conforme preconizado no art. 146 do Regulamento do Imposto sobre Serviços. Não se verifica, pois, qualquer ofensa à taxatividade da lista de serviços, eis que nela estava prevista, no inciso LXXIX do art. 8º da Lei nº 691/1984, a tributação do gênero de serviço locação de bens móveis, tipo que, nos termos do Regulamento do ISS, abarca a espécie de serviço de cessão ou licenciamento de uso de *software* (bens incorpóreos).

Outrossim, com relação à questão de *software* de prateleira, a representação da Fazenda, citando parecer da lavra da F/SUBTF/CET-1, nos autos do processo nº 04/376.082/1997, assim se pronunciou: “Com efeito, ‘a tradição do bem material que suporta o *software* não afasta a essência do serviço que com ela se realiza. Não há que se falar em circulação de mercadoria, pois os direitos inerentes à produção intelectual não são transferidos apenas pela circulação material de sua plataforma, mas sim por conta de uma outorga realizada por seus detentores. Para que tal transferência de direitos se concretize faz-se a circulação material, sendo esta, portanto, consequência e não causa. A entrega do *software* padronizado conclui um contrato de adesão à cessão de seus direitos intermediada pelo agente outorgante”. Não há, portanto, nenhuma razão para que as receitas de licenciamento de *software* sejam excluídas da base de cálculo do ISS.

Assim, é certo, como muito bem frisou o i. Representante da Fazenda que “caracterizada a locação de bens móveis realizada pelo Recorrente como de natureza mista (locação acompanhada de prestação de serviço) e não havendo separação na escrita fiscal, não seria aplicável o verbete contido na SV nº 31 do STF com relação à locação dos microcomputadores”.

Por fim, ainda é possível encontrar o município dispondo sobre a tributação pelo ISS do serviço de customização de *softwares*, enquadrando-o no subitem 1.07 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84, como disposto no Acórdão nº 16.675 do Conselho de Contribuintes:

Pelas análises realizadas dos contratos apresentados, reproduzidas pela Douta Representação da Fazenda, “o que o contribuinte tem como atividade principal é a customização de programas, uma vez que, basicamente, adapta um *software* já existente às necessidades do tomador, hipótese em

que se aplica o art. 11 da SMF 16/2012” (trecho retirado das informações do Sr. Fiscal autuante).

Veja-se que não é nem mesmo o caso de comercialização de programas destinados ao consumidor em geral, adquiridos no comércio, de fácil manuseio, e que poder-se-ia, em tese, configurar mercadoria.

Os contratos analisados revelam, sem dúvidas, tratar-se de *software* onde realizadas adequações. Tal como mencionado pelo Ministra Regina Helena Costa, ao julgar o Recurso Especial n. 1.553.801 – SP, em que caso idêntico foi explorado, “trata-se de *software* especial de interesse corporativo que exige uma adequação em termos de equipamento por parte do adquirente para o seu uso”.

Como já consignado, interpretam-se tais contratos com apoio da Instrução Normativa n. 16/2012, da Secretaria Municipal de Fazenda, especialmente seu artigo 11, parágrafo 1º, conforme redação que segue abaixo transcrita: Art. 11º. A customização de programa de computador é fato gerador do ISS, nos termos do subitem 1.07 do art. 8º da Lei nº 691/1984, com as alterações da Lei nº 3.691/2003.

§ 1º Entende-se por customização de programa de computador qualquer adaptação, modificação, personalização ou aperfeiçoamento que recaia sobre *software* preexistente no interesse do contratante do serviço.

§ 2º A titularidade dos direitos autorais sobre o programa de computador objeto da customização é irrelevante para os efeitos do disposto no *caput*. (grifo nosso)

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como a sua elaboração ou o seu licenciamento, é tributável pelo ISS no município de Rio de Janeiro, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2%, caso o sujeito passivo se enquadre no art. 33, II, 6, da Lei Municipal nº 691/84;⁶⁸ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o art. 33, I, da mencionada lei municipal.

18.3.5.23 Salvador

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

68 Serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 2%, caso o sujeito passivo se adequar ao disposto no Código 21 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06;⁶⁹ caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

18.3.5.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁷⁰

69 Serviços de informática e congêneres, prestados por empresa não optante pelo Simples Nacional estabelecida em imóvel beneficiado no âmbito do PROGRAMA REVITALIZAR. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/Subcategoria/15#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 abr. 2021.

70 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;

18.3.5.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o teor da Solução de Consulta SF/DEJUG nº 59/2013, tanto o serviço de licenciamento de *software*, quanto o serviço de implantação e manutenção de *softwares*, são sujeitos à incidência do ISS, ao ser enquadrados nos subitens 1.05, 1.06 e 1.07, *in verbis*:

A consulente declara que licencia programa de computador próprio a terceiros em todo o território nacional, oferecendo ainda suporte técnico a seus clientes, com a finalidade de instalação, configuração e manutenção dos *softwares* licenciados.

Os serviços de licença de *software* enquadram-se no subitem 1.05 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, código de serviço 02798 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, relativo a licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição.

Já os serviços de implantação do referido sistema enquadram-se no subitem 1.06 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, código

b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;

c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;

II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;

III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;

IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

de serviço 02879 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, relativo a assessoria e consultoria em informática. Quanto aos serviços de manutenção mensal, se enquadram no subitem 1.07 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, código de serviço 02917 do Anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011, relativo a suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

Além disso, o município deixou claro que não admite, para fins de tributação do serviço de licenciamento de *software*, distinções entre os chamados “*softwares* de prateleira” e “*softwares* sob encomenda”, uma vez que entende que seja qual for a forma pela qual o *software* seja licenciado, o ente político competente para tributar serão sempre os municípios. Isso porque a descrição do serviço compreendido no subitem 1.05, incluído na lista de serviços do ISS a partir da Lei Complementar Federal nº 116/03, não faz qualquer distinção, como se pode observar da resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 11/2016:

2. A consulente alega, inicialmente, que a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, conhecida como lei do *Software*, define programa de computador como sendo a expressão de um conjunto organizado de instruções para fazer equipamentos funcionar de modo e para fins determinados. Alega, todavia, que não existe nesta norma nenhuma qualificação que possa distinguir *Software* para efeito de tributação.

9. O subitem 1.05 do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, é reprodução fidedigna do subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 2003 e define expressamente o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação como atividade sujeita ao ISS.

10. A definição legal não comporta nenhum tipo de distinção, razão pela qual o ISS incide sobre quaisquer modalidades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, independentemente do tipo de *software* comercializado ou da denominação empregada.

11. Portanto, a concessão de licença de uso de *Software* de propriedade da consulente, enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativo ao código de serviço 02798 do anexo 1 da Instrução Normativa SF/SUREM nº 08, de 18 de julho de 2011 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição.

Adicionalmente, o município de São Paulo ainda editou o Parecer Normativo SF nº 1/2017, dispondo que:

Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (“download de *software*”), ou quando instalados em servidor externo (“*Software as a Service – SaaS*”), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do “caput” do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o *software* ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (“*software por encomenda*”) ou ser padronizado (“*software de prateleira ou ‘off the shelf’*”).

Uma vez entendido que a prestação de serviços envolvendo *softwares*, como a sua elaboração, licenciamento, implantação e manutenção, é tributável pelo ISS no município de São Paulo, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

18.3.5.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

18.3.5.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços envolvendo *softwares*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Desse modo, tendo por base a introdução da Lei Complementar Federal nº 116/03 no ordenamento jurídico interno do município, bem como a interpretação dada por municípios como Belo Horizonte, Recife, Porto Alegre, São Paulo e o Distrito Federal, os serviços envolvendo *softwares* podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no item 1 (grupo da informática) da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



19

Processamento na Nuvem

19.1 Sumário executivo

Com a evolução da tecnologia, novas situações que revelam a existência de capacidade contributiva têm sido identificadas pelos estados e municípios, dando margem ao surgimento de novas áreas de conflito entre estes entes federativos.⁷¹

Neste contexto, tem ganhado relevância o tema da computação em nuvem/processamento na nuvem, também denominado de *cloud computing*. E este nada mais é do que a utilização de memória e capacidade de armazenagem e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados via *web*, segundo o princípio da computação em grade, não havendo necessidade de instalação de programas ou de armazenamento de dados.⁷²

Em síntese, o *cloud computing* envolve a disponibilização de utilidades (p. ex., *software*, infraestruturas de processamento, armazenamento de dados), que antes eram armazenadas no *hardware* de cada usuário, em um ambiente virtual.

O *Software as a Service* (SaaS) consiste em uma disponibilização em ambiente virtual de *software* que podem ser acessados pelo usuário em diversos aparelhos, sem que este tenha, no entanto, qualquer acesso à infraestrutura subjacente, incluindo os servidores, sistemas operacionais etc.

O *Plataform as a Service* (PaaS), por sua vez, envolve a disponibilização em ambiente virtual de uma plataforma de computação que permite ao usuário o desenvolvimento e a implementação de programas e aplicativos. Nesta vertente do *cloud computing*, em que pese o usuário não gerenciar a infraestrutura, este tem controle sobre as aplicações e configurações do ambiente.

Por fim, no *Infrastructure as a Service* (IaaS) é oferecido em ambiente virtual ao usuário uma infraestrutura na qual podem ser armazenados dados de acordo com a necessidade de utilização. É o caso, por exemplo, do *Dropbox*, que permite ao usuário armazenar documentos em ambiente virtual e os acessar, por meio da internet, em diferentes tipos de dispositivos.

71 FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc): ICMS e ISS. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Monteiro do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; MAITTO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 376 e ss.

72 PINHEIRO, Patrícck Peck. Aspectos legais do cloud computing. In: _____. *Direito digital aplicado*. São Paulo: Intelligence, 2012. p. 131.

Ao fim e ao cabo, a tributação dessa inovação tecnológica ainda enseja muitos debates, tendo em vista que há correntes que entendem não haver nem uma obrigação de fazer, nem uma obrigação de dar. No entanto, em 2016, por meio da edição da Lei Complementar Federal nº 157, o subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03 passou a contar explicitamente com a descrição de serviços como a hospedagem e o armazenamento de dados, dando guarida para a exigência do ISS por parte dos municípios e do Distrito Federal sobre o *cloud computing*.

19.2 Considerações iniciais

Por meio da busca por serviços de computação/processamento na nuvem no banco de dados de cada capital, mais o Distrito Federal, foi possível chegar à conclusão de que esses serviços são passíveis de se sujeitar ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do anexo à Lei Complementar Federal nº 116/03, tanto com a antiga redação, quanto com a nova conferida pela Lei Complementar Federal nº 157/16.

Nesse sentido, o município de São Paulo, ainda em 2013, por meio de resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40/2013, decidiu que os serviços de computação em nuvem se sujeitam ao ISS, ao enquadrá-lo no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, quando a redação do subitem ainda era “Processamento de dados e congêneres”.

Posteriormente, já em 2018, por meio do Recurso Ordinário nº 6017.2018/0050054-7 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos, o município de São Paulo ratificou seu entendimento sobre a tributação do serviço *sub examine*, enquadrando-o novamente no subitem 1.03 da lista de serviços da mencionada lei municipal, contando, contudo, com uma nova redação e que deixa mais explícita o avanço da lista de serviços sobre a computação em nuvem: “Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”.

Dessa maneira, resta consignado a possibilidade de que, ao exemplo do município de São Paulo, todos os demais municípios e Distrito Federal venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de computação/processamento na nuvem tendo por fundamento, em regra, o subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03 e refletida nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

19.3 Processo de pesquisa e resultados encontrados

19.3.1 Método de pesquisa

A pesquisa se desenvolveu a partir da análise dos bancos de dados fornecidos por cada uma das 26 (vinte e seis) capitais brasileiras mais o Distrito Federal. Dos bancos de dados fornecidos tanto pelas (i) prefeituras, (ii) secretarias de finanças quanto pelas (iii) câmaras de vereadores, foram levados em consideração as leis e os decretos municipais, as instruções normativas, as resoluções, as soluções de consulta, além das decisões administrativas dos (iv) conselhos de contribuintes municipais e eventuais outros atos com força normativa. Assim, o termo de busca empregado na pesquisa foi:

- i. Processamento na Nuvem;
- ii. Computação em Nuvem;
- iii. *Cloud Computing*.

De posse da base de dados confeccionada, foi possível chegar aos seguintes resultados:

19.3.2 Soluções de consulta

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/CONTRIBUINTE
São Paulo	Solução de Consulta SF/DEJUG	40	2013	Sujeição do serviço de computação/processamento na nuvem ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

19.3.3 Decisões administrativas

MUNICÍPIOS	ATO	NÚMERO	ANO	TEMA	SUJEITO PASSIVO/CONTRIBUINTE
São Paulo	Recurso Ordinário	6017. 2018/0050054-7	2018	Sujeição do serviço de computação/processamento na nuvem ao ISS, nos termos do subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03	Prestador do serviço

19.3.4 Análise por município

19.3.4.1 Aracaju

No município de Aracaju (Sergipe), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 98, da Lei Municipal nº 1.547/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I à Lei Municipal nº 1.547/89.

19.3.4.2 Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 21, da Lei Municipal nº 7.056/77.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belém será de 5%, como disposto na Tabela II da Lei Municipal nº 7.056/77.

19.3.4.3 Belo Horizonte

No município de Belo Horizonte (Minas Gerais), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço

anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação conferida ao grupo 1 (serviços de informática) pela mencionada lei complementar federal de 2016, no subitem 1.03 (com redação original) da lista de serviços que integra o anexo único da Lei Municipal nº 8.725/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Belo Horizonte será de 2,5%, como disposto no art. 14, II, a, da Lei Municipal nº 8.725/03.

19.3.4.4 Boa Vista

No município de Boa Vista (Roraima), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Boa Vista será de 5%, como disposto na Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 1.223/09.

19.3.4.5 Campo Grande

No município de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Campo Grande será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 59/03.

19.3.4.6 Cuiabá

No município de Cuiabá (Mato Grosso), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 239, da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Cuiabá será de 5%, como disposto no item 14 da Tabela I da Lei Complementar Municipal nº 43/97.

19.3.4.7 Curitiba

No município de Curitiba (Paraná), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Curitiba será de 5%, como disposto no art. 4º, IV, da Lei Complementar Municipal nº 40/01.

19.3.4.8 Distrito Federal

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida no Distrito Federal, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS no Distrito Federal com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo Único da Lei Complementar Distrital nº 937/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no Distrito Federal será de 2%, como disposto no art. 1º, da Lei Complementar Distrital nº 963/20.

19.3.4.9 Florianópolis

No município de Florianópolis (Santa Catarina), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 247, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Florianópolis será de 2%, como disposto no art. 256, I, da Lei Complementar Municipal nº 7/97.

Porém, se o sujeito passivo for uma empresa de economia criativa enquadrada como *startup* ou empresa de inovação instalada no perímetro alvo do programa de desenvolvimento econômico-tecnológico territorial do Centro Sapiens, no município de Florianópolis, e que comprove um rendimento anual não superior a R\$ 2 milhões, então ele fará jus a uma isenção fiscal, que compreende a isenção de 50% do ISS, nos três primeiros anos, conforme os arts. 2º, III e 3º, III, da Lei Complementar Municipal nº 686/20.

Vale consignar, adicionalmente, que o serviço *sub examine* já está sujeito à alíquota mínima do ISS, ou seja, de 2% sobre a base de cálculo do imposto. Logo, qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar

Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

19.3.4.10 Fortaleza

No município de Fortaleza (Ceará), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação conferida ao grupo 1 (serviços de informática) pela mencionada lei complementar federal de 2016, no subitem 1.03 (com redação original) da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Fortaleza será de 5%, como disposto no art. 245, III, da Lei Complementar Municipal nº 159/13.

Porém, se o sujeito passivo for uma pessoa que exerça o serviço *sub examine* em alguma das áreas de incentivo ao desenvolvimento de atividades de pesquisa, inovação e tecnologia, definidas pelo CAB (Zonas Especiais de Dinamização Urbanização e Socioeconômica – ZEDUS; Zonas Especiais do Patrimônio, Histórico, Cultural e Arqueológico – ZEPHS; e Instituições de Ensino Superior – IES), então ele fará jus a um incentivo fiscal, que compreende a redução de 60% no valor do ISS, desde que a redução no valor do ISS não resulte em alíquota inferior a 2%, conforme os arts. 29 e 30, da Lei Complementar Municipal nº 205/15.

19.3.4.11 Goiânia

No município de Goiânia (Goiás), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na

nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 52, da Lei Municipal nº 5.040/75.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Goiânia será de 5%, como disposto no art. 71, IV, da Lei Municipal nº 5.040/75.

19.3.4.12 João Pessoa

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a qual a Lei Complementar Municipal nº 2/91, no seu art. 10, faz remissão.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de João Pessoa será de 5%, como disposto no art. 24, III, da Lei Complementar Municipal nº 2/91.

19.3.4.13 Macapá

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação conferida ao grupo 1 (serviços de informática) pela mencionada lei complementar federal de 2016, no subitem 1.03 (com redação original) da lista de serviços constante do art. 73, § 5º, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Macapá será de 5%, como disposto no art. 132, da Lei Complementar Municipal nº 110/14.

19.3.4.14 Maceió

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 6.685/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Maceió será de 2%, como disposto no art. 49, I, da Lei Municipal nº 6.685/17.

19.3.4.15 Manaus

No município de Manaus (Amazonas), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Manaus será de 5%, como disposto no art. 14, da Lei Municipal nº 2.251/17.

19.3.4.16 Natal

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 60, da Lei Municipal nº 3.882/89.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Natal será de 5%, como disposto no art. 74, II, da Lei Municipal nº 3.882/89.

19.3.4.17 Palmas

No município de Palmas (Tocantins), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo II da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Palmas será de 5%, como disposto no art. 57, III, da Lei Complementar Municipal nº 285/13.

19.3.4.18 Porto Alegre

No município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 7/73.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Alegre será de 5%, como disposto no art. 21, *caput*, da Lei Complementar Municipal nº 7/73.

19.3.4.19 Porto Velho

No município de Porto Velho (Rondônia), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Porto Velho será de 5%, como disposto no art. 21, II, da Lei Complementar Municipal nº 369/09.

19.3.4.20 Recife

No município de Recife (Pernambuco), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 102, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Recife será de 5%, como disposto no art. 116, V, da Lei Municipal nº 15.563/91.

Porém, se o sujeito passivo for um estabelecimento situado no âmbito da Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); ou na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), então ele fará jus a um incentivo fiscal (art. 1º, I, da Lei Municipal nº 17.244). Segundo o art. 8º, da Lei Municipal nº 17.244, o incentivo fiscal equivale a redução da alíquota do ISS dos normais 5% para 2%, em relação à prestação do serviço *sub examine*.

Vale consignar, adicionalmente, que qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, seria flagrantemente inconstitucional (art. 88, I e II, do ADCT) e ilegal (art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob

pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10-A, da Lei Federal nº 8.429/92.

19.3.4.21 *Rio Branco*

No município de Rio Branco (Acre), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, que já enquadrava esses serviços no subitem 1.03 da lista de serviço anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, antes da inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, então os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, na falta de uma introdução no ordenamento jurídico interno do município da novel redação conferida ao grupo 1 (serviços de informática) pela mencionada lei complementar federal de 2016, no subitem 1.03 (com redação original) da lista de serviços constante do art. 55, da Lei Municipal nº 1.508/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio Branco será de 5%, como disposto no art. 66, da Lei Municipal nº 1.508/03.

19.3.4.22 *Rio de Janeiro*

No município de Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do art. 8º, da Lei Municipal nº 691/84.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Rio de Janeiro será de 5%, como disposto no art. 33, I, da Lei Municipal nº 691/84.

19.3.4.23 *Salvador*

No município de Salvador (Bahia), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 7.186/06.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Salvador será de 5%, como disposto no Código 27 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06.

19.3.4.24 São Luís

No município de São Luís (Maranhão), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.289/17.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de São Luís será de 5%, como disposto no art. 414, II, da Lei Municipal nº 6.289/17.

Porém, se o sujeito passivo se enquadrar no benefício fiscal previsto no art. 1º, da Lei Municipal nº 5.876/2014, a alíquota do ISS poderá ser reduzida até 2%. Para isso, o contribuinte deve ter sede localizada nas zonas de Proteção Histórica ZPH, do Centro Histórico do Município de São Luís, tombada pelos Governos Federal e Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei.⁷³

73 Art. 3º A redução de alíquota do ISSQN somente será concedida:

- a) às microempresas que comprovadamente empreguem no mínimo, 8 (oito) pessoas;
- b) às empresas de pequeno porte que comprovadamente empreguem no mínimo 15 (quinze) pessoas;
- c) às demais empresas que comprovadamente empreguem no mínimo 30 (trinta) pessoas.

Art. 4º O contribuinte somente será beneficiado com a redução de alíquota do ISSQN, após promover a reforma ou restauração do imóvel tombado de sua propriedade ou custódia, bem como a manutenção do mesmo, de acordo com o órgão regulador do Patrimônio Histórico do município;

Art. 5º O requerente do benefício da redução de alíquota do ISSQN deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

19.3.4.25 São Paulo

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo o teor da Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40/2013, os serviços de computação/processamento na nuvem são sujeitos à incidência do ISS, ao ser enquadrados como serviços de processamento de dados e congêneres, contidos no subitem 1.03 da lista de serviços original do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, *in verbis*:

1. A consulente, devidamente inscrita no Cadastro de Contribuintes Mobiliários sob os códigos de serviço 02798, 02879, 02917 e 05762, tem como objeto social: o desenvolvimento, design, comercialização, licenciamento, distribuição, venda, instalação e outras atividades relacionadas a programas de computador (*software* e *hardware*) customizáveis ou não, equipamentos e suprimentos de informática, materiais e/ou aparelhos eletrônicos das mais diversas naturezas; prestação de serviços de suporte, consultoria e educação a usuários e potenciais usuários de tecnologia.

2. Afirma que pretende disponibilizar a seus clientes operações de computação em nuvem, mais conhecidas internacionalmente como cloud services.

2.1. Esclarece que tais serviços consistem, em síntese, na utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados por meio da rede mundial de computadores (*web*).

2.2. Acrescenta que tais atividades são disponibilizadas em dois modelos-padrão:

2.2.1. Plataforma como serviço: a consulente disponibiliza uma plataforma como um banco de dados, capaz de gerar relatórios e análises de acordo com as necessidades do cliente;

I – Estar em situação cadastral e fiscal regular;

II – Exercer como atividades principais, as previstas no Art. 2º desta Lei;

III – Estar estabelecido no âmbito da Zona de Proteção Histórica ZPH, tombada pelo Governo Federal e/ou Estadual;

IV – Prestar informações relativas ao faturamento e recolhimento de tributos referentes às atividades especificadas no art. 2º desta Lei.

§ 1º No caso do não cumprimento das regras dos Artigos 2º e 5º, o benefício da redução de alíquota do pagamento do ISSQN será automaticamente suspenso.

§ 2º Em caso de fraude por parte do beneficiário, inclusive apresentação de declarações falsas, o ato de concessão será cancelado de imediato, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, se for o caso.

2.2.2. *Software* como serviço: a consulente disponibiliza acesso a dados e programas de computador armazenados em ambiente de nuvem, os quais são objetos de contratos independentes firmados em apartado.

2.3. Afirma, ainda, que o objetivo central do contratante dos serviços de computação em nuvem é a estrutura de armazenamento, o acesso à tecnologia que permite a extensão da capacidade e acessibilidade de seus equipamentos de informática, operando remotamente documentos, informações e *softwares* sem a necessidade de espaço em sua estrutura própria.

6.1. Ainda segundo o “Guia do Usuário”, os serviços em nuvem da consulente projetados para oferecer aos clientes um ambiente para hospedar, transformar, analisar e reportar dados através da estrutura de Business Intelligence da xxxxxxxxxx e serviços de hospedagem na nuvem. Esses serviços oferecem um menu de armazenamento de dados, integração de dados e recursos de comunicação. Como assinantes da Plataforma em Nuvem xxxxxxxxxx os clientes são obrigados a usar os serviços de Business Intelligence, mas os outros serviços da plataforma estão disponíveis como opcionais. Os serviços de Business Intelligence fornecem o acesso do cliente ao catálogo de produtos hospedados como um serviço em nuvem, dos quais o cliente pode se beneficiar mediante solicitação.

7. Os serviços de plataforma em nuvem objeto dos documentos apresentados enquadram-se no subitem 1.03 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, código de serviço 02682 do Anexo I da Instrução Normativa SF/SUREM nº 8, de 18 de julho de 2011, relativo a processamento de dados e congêneres, sujeitos à alíquota de 5%, conforme o disposto no art. 16, III, da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, acrescido pela Lei nº 14.668, de 14 de janeiro de 2008.

Após a edição da Lei Complementar Federal nº 157/16, e a sua internalização no município de São Paulo, serviços de computação/processamento na nuvem, como a sua elaboração e o seu licenciamento, continuaram sendo tributados, mas agora a partir de um enquadramento mais específico ao subitem 1.03 da nova lista de serviços do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03, quando foram incluídos na redação os serviços de hospedagem e armazenamento de dados, conforme se pode observar da manutenção da incidência do ISS sobre esses serviços no Recurso Ordinário nº 6017.2018/0050054-7 da 4ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos:

II – Do enquadramento dos serviços no subitem 1.03 da lista (Processamento de dados e congêneres)

De acordo com os documentos constantes nos autos, a Recorrente é empresa especializada em disponibilizar serviços ligados a *data center*/processamento

de dados, tais como *hosting*, *colocation*, *cloud services*, considerando-se líder no segmento de *data center* no País.

Assim, não resta dúvida de que a atividade principal da Recorrente é aquela enquadrada no subitem 1.03 da lista de serviços da Lei nº 13.701/2003, código de serviço 2682 – “Processamento de dados, outros serviços de informática”.

Uma vez entendido que a prestação de serviços de computação/processamento na nuvem é tributável pelo ISS no município de São Paulo, ao ser enquadrado como serviços de processamento, hospedagem e armazenamento de dados, resta destacar que a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

19.3.4.26 Teresina

No município de Teresina (Piauí), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços constante do Anexo VII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Teresina será de 5%, como disposto no Anexo VIII da Lei Complementar Municipal nº 4.974/16.

19.3.4.27 Vitória

No município de Vitória (Espírito Santo), a pesquisa por serviços de computação/processamento na nuvem, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

No entanto, tendo por base o tratamento dado pelo município de São Paulo, como também a inovação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/16, que foi introduzida neste município, os serviços de computação/processamento na nuvem podem ser sujeitos ao ISS neste município com base, em regra, no subitem 1.03 da lista de serviços anexa à Lei Municipal nº 6.075/03.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de Vitória será de 5%, como disposto no art. 25, VI, da Lei Municipal nº 6.075/03.



20

Conclusões

1. Após a apresentação de todas as ocorrências encontradas, importa mencionar que apenas 11 (onze) nichos de negócios objetos da pesquisa não reportaram resultados quanto a alguma regulação tributária no âmbito municipal, são eles: i) casa conectada; ii) cidades inteligentes; iii) *blockchain*; iv) cripto-moedas; v) seres projetados; vi) neurotecnologia; vii) internet das coisas; viii) *drones*; ix) *big data*; x) serviços de internet; e xii) serviços eletrônicos.⁷⁴
2. Além disso, observa-se, dos frutos do estudo, um real protagonismo governamental nesse processo de elucidação e de regulação tributária dos nichos econômicos advindos da chamada 4ª Revolução Industrial.⁷⁵ O próprio Poder Executivo municipal, sua secretaria de finanças, como também o conselho de contribuintes municipal, topograficamente vinculado ao Executivo municipal, tomaram a frente regulatória dessa revolução tecnológica, atuando como verdadeiras agências reguladoras, órgão de administração pública indireta que ainda inexistia no sistema tributário. Algo esperado, se considerarmos a morosidade típica do Poder Legislativo para acompanhar, processar e regular fenômenos tão disruptivos e que se consolidam em tempo recorde.
3. Adicionalmente, é possível perceber que os resultados se concentraram mais nas municipalidades do Sul e do Sudeste, notadamente nos municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte e Porto Alegre. Esporadicamente, surgiam resultados nos municípios de Fortaleza e Recife, como representantes do Nordeste. Logo, esse dado só vem a se somar a tantos outros que provam o quão o país é desigual regionalmente, justificando, dessa maneira, a atenção especial dada pela Constituição Federal ao desenvolvimento nacional e à erradicação das desigualdades sociais e regionais, alçadas ao nível de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º).⁷⁶

74 A pesquisa, levando em conta o termo desse nicho, não apresentou resultados. Contudo, há de se ter em mente que uma série de “serviços” da economia digital já regulados são, de certa maneira, “serviços eletrônicos”, uma vez que este seria o gênero dos quais o comércio eletrônico, o transporte por aplicativo, o *streaming*, o processamento na nuvem, entre outros, seriam as espécies. Cabe ressaltar que essas ocorrências foram apresentadas e tratadas separadamente em tópico próprio na presente obra.

75 SCHWAB, Klaus. *A quarta revolução industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

76 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

4. Importante notar, também, que há uma certa prevalência da exação de nichos econômicos da economia digital pelo imposto municipal (ISS) do que pelos impostos federais e estaduais. Isso se dá, principalmente, pela significativa combinação, no bojo da economia digital, entre serviços e indústria, gerando produtos cada vez mais especializados e de maior valor agregado. Por consequência, este fato termina por atrair a incidência do ISS, ocasionando a chamada “servicização” da economia.⁷⁷
- 4.1. À guisa de exemplificação, temos o desfecho do imbróglcio de décadas entre os Estados e os Municípios envolvendo a tributação de *softwares*, que finalmente foi decidido em favor da exação única e exclusivamente do ISS, não importando se tratar de *software* de prateleira ou customizado.⁷⁸
- 4.2. Outro exemplo foi a prestação de serviços de provimento de acesso à internet, em que Estados e Distrito Federal tentaram tributá-la sob o guarda-chuva do ICMS-Comunicação em detrimento do ISS, tendo essa pretensão, todavia, afastada pelo STJ, sendo objeto inclusive do enunciado sumular nº 334.
- 4.3. Vale apontar também o tratamento dado ao Comércio Eletrônico. De um modo geral, esse nicho econômico vem sendo interpretado como um serviço de intermediação de contratos ou de bens móveis ou imóveis por quaisquer meios, subsumindo-o aos subitens 10.02 e 10.05 da Lei Complementar nº 116/03. Na situação atual, com a pandemia assolando o mundo inteiro e forçando uma digitalização mais acelerada da economia, o Comércio Eletrônico reinou soberanamente e deve fazer parte de uma fatia cada vez maior das arrecadações municipais e distrital.
- 4.4. O processamento na nuvem, por seu turno, também foi palco de intensos debates. Interessados no assunto tentavam emplacar a tese de que o *cloud computing*, como é comumente chamado, não implicava nem uma obrigação de fazer, nem uma obrigação de dar, a fim de afastar qualquer exação tributária indireta sobre ele. Apesar desses esforços, e com o reforço da minirreforma na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, inúmeras municipalidades buscaram cobrá-lo.

77 Arbache, Jorge, Manufacturing, Services and the Productivity Gap (February 28, 2017). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2925421> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2925421>. Acesso em: 20 nov 2021.

78 ADI 1945, Rel.: Min. Cármen Lúcia, Red. do acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 24/02/2021, DJe 20/05/2021.

- 4.5. O *streaming* tem ganhado cada vez mais espaço, rivalizando em diversos setores da economia, como o de DVD e até mesmo o do cinema. Sua utilização mais disseminada é o *streaming* audiovisual, e inúmeros são os aplicativos que o proporciona, a exemplo do *spotify*, *apple music*, *deezer* e *tidal*. A despeito de ser uma tecnologia bem recente, o legislador já deu conta de abordá-la na lista ampliada do ISS, realizada pela LC 157/16, no seu subitem 1.09, embora municípios, como São Paulo, já o enquadrassem anteriormente com base no subitem 1.05.
- 4.6. Por fim, temos os serviços de transporte por aplicativo, outra inovação que veio para revolucionar o setor de transportes e para desafiar a indústria de automóveis, já que cada vez mais pessoas optam por usufruir da facilidade proporcionada pelo serviço de transporte por aplicativo, em vez de adquirir um automóvel próprio. Sobre esse nicho econômico, apesar de seu tratamento regulatório ser ainda atual, proveniente da atualização da Lei de Mobilidade Urbana (Lei 13.640/18), é necessário notar que já surgiram relevantes controvérsias no âmbito judicial, principalmente pela existência de obrigações pecuniárias impostas pelas municipalidades ao regulamentar o serviço na sua respectiva jurisdição. O STF, por sua vez, já teve a oportunidade de se manifestar a respeito, ao negar provimento a recurso extraordinário que pretendia derrubar decisão do TJ-DFT, que considerou ilegal a cobrança de preço público, tendo em vista que a exação não estava em conformidade com as diretrizes gerais estabelecidas pela União na legislação federal e por ser ilegal levantar barreiras de entrada e controle de preço para o transporte individual privado por aplicativo.
5. Tais conclusões ajudam a entender por que, desde a virada do milênio, o ISS tornou-se o imposto com a melhor *performance* fiscal do Brasil,⁷⁹ sendo destaques: (1) tributo com o maior ganho de arrecadação real, descontada a inflação de serviços, com redução ou manutenção de carga tributária individual; (2) menor litigiosidade entre os impostos sobre o

79 DA SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro. Reforma tributária e o IVA (Imposto sobre Valor Adicionado): vale insistir no fracasso?. *R. Bras. de Dir. Mun.* – *RBDM*, Belo Horizonte, ano 19, n. 70, p. 167-179, out./dez. 2018.

consumo; (3) menor custo para cumprimento de obrigações acessórias; e, por tudo isso, (4) menor impacto na competitividade das empresas brasileiras.⁸⁰

6. Diante de todo o exposto, observa-se que a economia digital, ao mesmo tempo que inova e cria novos valores e formas de empreendimentos, modifica e desestrutura as antigas, em um verdadeiro processo de destruição criativa. A economia digital já não se separa do restante da economia; atravessa-a e modifica profundamente as formas de produção, prestação de serviços e venda de mercadorias. Em outras palavras, ela “está se tornando cada vez mais a própria economia”, como destaca a OCDE.⁸¹ E, consoante observado, é uma economia predominantemente de serviços (agregação de valor).
7. No entanto, o estado da arte atual ainda está longe do ideal, com inúmeras inovações, utilidades e manifestações de riqueza fora do radar dos entes tributantes, conforme apontado no início dessas conclusões, estabelecendo uma situação de patente vantagem concorrencial em relação aos seus pares na economia digital e aos próprios expoentes da economia tradicional, devidamente alcançados pelos tentáculos do Estado Fiscal.

80 Cf. Pesquisa da Confederação Nacional da Indústria de outubro de 2018 – impacto: ICMS (42%), PIS/COFINS (16%), IPI (11%), ISS (1%). Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/icms-e-o-tributo-mais-prejudicial-a-industria-dizem-empresarios/> Acesso em: 30 abr. 2021.

81 OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

A legislação tributária brasileira está apta a regular os atuais desafios da economia digital, na linha das recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), de modo a abranger eficientemente tanto os negócios tradicionais como os novos negócios realizados na via digital? O presente projeto tem como objetivo analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às demandas da economia digital. A pesquisa almeja investigar, se eventual instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) no Brasil seria adequado e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, garantir ao País os devidos direitos de tributação sobre a criação de valor e a geração de riqueza no mercado consumidor brasileiro. Para tanto, como objetivos específicos, o projeto almeja (a) mapear a legislação tributária brasileira vigente e (b) avaliar aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional para a regulação do tema. Além disso, o tema envolve a avaliação da compatibilidade e coerência da legislação tributária nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).