

Isael Dias Meneses

# OS MUNICÍPIOS E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Isael Dias Meneses

# OS MUNICÍPIOS E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

I São Paulo I 2025 I



DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

M543m

Meneses, Isael Dias -

Os Municípios e a Tributação da Economia Digital / Isael  
Dias Meneses. – São Paulo: Pimenta Cultural, 2025.

Livro em PDF

ISBN 978-85-7221-382-0

DOI 10.31560/pimentacultural/978-85-7221-382-0

1. Direito Tributário. 2. Economia Digital. 3. Organização  
de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 4. Aspectos  
Econômicos. 5. Servitização da economia. I. Meneses, Isael  
Dias da. II. Título.

CDD 341.39

Índice para catálogo sistemático:

I. Direito Tributário

Simone Sales • Bibliotecária • CRB: ES-000814/0

Copyright © Pimenta Cultural, alguns direitos reservados.

Copyright do texto © 2025 o autor.

Copyright da edição © 2025 Pimenta Cultural.

Esta obra é licenciada por uma Licença Creative Commons:

*Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional - (CC BY-NC-ND 4.0).*

Os termos desta licença estão disponíveis em:

*<<https://creativecommons.org/licenses/>>.*

Direitos para esta edição cedidos à Pimenta Cultural.

O conteúdo publicado não representa a posição oficial da Pimenta Cultural.

---

|                          |                                                            |
|--------------------------|------------------------------------------------------------|
| Direção editorial        | Patricia Bieging<br>Raul Inácio Busarello                  |
| Editora executiva        | Patricia Bieging                                           |
| Gerente editorial        | Landressa Rita Schiefelbein                                |
| Assistente editorial     | Júlia Marra Torres                                         |
| Estagiária editorial     | Ana Flávia Pivisan Kobata                                  |
| Diretor de criação       | Raul Inácio Busarello                                      |
| Assistente de arte       | Naiara Von Groll                                           |
| Editoração eletrônica    | Andressa Karina Voltolini                                  |
| Estagiária em editoração | Stela Tiemi Hashimoto Kanada                               |
| Imagens da capa          | vector_corp - Freepik.com, Freepik - AI Image<br>Generator |
| Tipografias              | Acumin, Poster Gothic, Rockwell                            |
| Revisão                  | O autor                                                    |
| Autor                    | Isael Dias Meneses                                         |

---

**PIMENTA CULTURAL**  
São Paulo • SP  
+55 (11) 96766 2200  
[livro@pimentacultural.com](mailto:livro@pimentacultural.com)  
[www.pimentacultural.com](http://www.pimentacultural.com)





# CONSELHO EDITORIAL CIENTÍFICO

## Doutores e Doutoradas

|                                                                                                  |                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Adilson Cristiano Habowski</b><br><i>Universidade La Salle, Brasil</i>                        | <b>Bernadette Beber</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>                                   |
| <b>Adriana Flávia Neu</b><br><i>Universidade Federal de Santa Maria, Brasil</i>                  | <b>Bruna Carolina de Lima Siqueira dos Santos</b><br><i>Universidade do Vale do Itajaí, Brasil</i>                 |
| <b>Adriana Regina Vettorazzi Schmitt</b><br><i>Instituto Federal de Santa Catarina, Brasil</i>   | <b>Bruno Rafael Silva Nogueira Barbosa</b><br><i>Universidade Federal da Paraíba, Brasil</i>                       |
| <b>Aguimario Pimentel Silva</b><br><i>Instituto Federal de Alagoas, Brasil</i>                   | <b>Caio Cesar Portella Santos</b><br><i>Instituto Municipal de Ensino Superior de São Manuel, Brasil</i>           |
| <b>Alaim Passos Bispo</b><br><i>Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil</i>          | <b>Carla Wanessa do Amaral Caffagni</b><br><i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>                                |
| <b>Alaim Souza Neto</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>                 | <b>Carlos Adriano Martins</b><br><i>Universidade Cruzeiro do Sul, Brasil</i>                                       |
| <b>Alessandra Knoll</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>                 | <b>Carlos Jordan Lapa Alves</b><br><i>Universidade Estadual do Norte Fluminense Darcy Ribeiro, Brasil</i>          |
| <b>Alessandra Regina Müller Germani</b><br><i>Universidade Federal de Santa Maria, Brasil</i>    | <b>Caroline Chioquetta Lorenset</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>                       |
| <b>Aline Corso</b><br><i>Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil</i>                       | <b>Cassia Cordeiro Furtado</b><br><i>Universidade Federal do Maranhão, Brasil</i>                                  |
| <b>Aline Wendpap Nunes de Siqueira</b><br><i>Universidade Federal de Mato Grosso, Brasil</i>     | <b>Cássio Michel dos Santos Camargo</b><br><i>Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil</i>                |
| <b>Ana Rosangela Colares Lavand</b><br><i>Universidade Estadual do Norte do Paraná, Brasil</i>   | <b>Cecilia Machado Henriques</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>                          |
| <b>André Gobbo</b><br><i>Universidade Federal da Paraíba, Brasil</i>                             | <b>Christiano Martino Otero Avila</b><br><i>Universidade Federal de Pelotas, Brasil</i>                            |
| <b>André Tanus Cesário de Souza</b><br><i>Faculdade Anhanguera, Brasil</i>                       | <b>Cláudia Samuel Kessler</b><br><i>Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil</i>                          |
| <b>Andressa Antunes</b><br><i>Universidade Federal de Ouro Preto, Brasil</i>                     | <b>Cristiana Barcelos da Silva</b><br><i>Universidade do Estado de Minas Gerais, Brasil</i>                        |
| <b>Andressa Wiebusch</b><br><i>Universidade Federal de Santa Maria, Brasil</i>                   | <b>Cristiane Silva Fontes</b><br><i>Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil</i>                               |
| <b>Andreza Regina Lopes da Silva</b><br><i>Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil</i>    | <b>Daniela Susana Segre Guertzenstein</b><br><i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>                              |
| <b>Angela Maria Farah</b><br><i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>                            | <b>Daniele Cristine Rodrigues</b><br><i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>                                      |
| <b>Anísio Batista Pereira</b><br><i>Universidade do Estado do Amapá, Brasil</i>                  | <b>Dayse Centurion da Silva</b><br><i>Universidade Anhanguera, Brasil</i>                                          |
| <b>Antonio Edson Alves da Silva</b><br><i>Universidade Estadual do Ceará, Brasil</i>             | <b>Dayse Sampaio Lopes Borges</b><br><i>Universidade Estadual do Norte Fluminense Darcy Ribeiro, Brasil</i>        |
| <b>Antonio Henrique Coutelo de Moraes</b><br><i>Universidade Federal de Rondonópolis, Brasil</i> | <b>Deilson do Carmo Trindade</b><br><i>Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas, Brasil</i> |
| <b>Arthur Vianna Ferreira</b><br><i>Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil</i>         | <b>Diego Pizarro</b><br><i>Instituto Federal de Brasília, Brasil</i>                                               |
| <b>Ary Albuquerque Cavalcanti Junior</b><br><i>Universidade Federal de Mato Grosso, Brasil</i>   | <b>Dorama de Miranda Carvalho</b><br><i>Escola Superior de Propaganda e Marketing, Brasil</i>                      |
| <b>Asterlindo Bandeira de Oliveira Júnior</b><br><i>Universidade Federal da Bahia, Brasil</i>    | <b>Edilson de Araújo dos Santos</b><br><i>Universidade de São Paulo, Brasil</i>                                    |
| <b>Bárbara Amaral da Silva</b><br><i>Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil</i>            | <b>Edson da Silva</b><br><i>Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, Brasil</i>                   |

**Elena Maria Mallmann**

*Universidade Federal de Santa Maria, Brasil*

**Eleonora das Neves Simões**

*Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil*

**Eliane Silva Souza**

*Universidade do Estado da Bahia, Brasil*

**Elvira Rodrigues de Santana**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Estevão Schultz Campos**

*Centro Universitário Adventista de São Paulo, Brasil*

**Éverly Pegoraro**

*Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil*

**Fábio Santos de Andrade**

*Universidade Federal de Mato Grosso, Brasil*

**Fabrícia Lopes Pinheiro**

*Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Brasil*

**Fauston Negreiros**

*Universidade de Brasília, Brasil*

**Felipe Henrique Monteiro Oliveira**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Fernando Vieira da Cruz**

*Universidade Estadual de Campinas, Brasil*

**Flávia Fernanda Santos Silva**

*Universidade Federal do Amazonas, Brasil*

**Gabriela Moysés Pereira**

*Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil*

**Gabriella Eldereti Machado**

*Universidade Federal de Santa Maria, Brasil*

**Germano Ehler Pollnow**

*Universidade Federal de Pelotas, Brasil*

**Geuciane Felipe Guerim Fernandes**

*Universidade Federal do Pará, Brasil*

**Geymeesson Brito da Silva**

*Universidade Federal de Pernambuco, Brasil*

**Giovanna Ofretorio de Oliveira Martin Franchi**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Handherson Leylton Costa Damasceno**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Hebert Elias Lobo Sosa**

*Universidad de Los Andes, Venezuela*

**Helciclever Barros da Silva Sales**

*Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, Brasil*

**Helena Azevedo Paulo de Almeida**

*Universidade Federal de Ouro Preto, Brasil*

**Hendy Barbosa Santos**

*Faculdade de Artes do Paraná, Brasil*

**Humberto Costa**

*Universidade Federal do Paraná, Brasil*

**Igor Alexandre Barcelos Graciano Borges**

*Universidade de Brasília, Brasil*

**Inara Antunes Vieira Willerding**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Jaziel Vasconcelos Dorneles**

*Universidade de Coimbra, Portugal*

**Jean Carlos Gonçalves**

*Universidade Federal do Paraná, Brasil*

**Joao Adalberto Campato Junior**

*Universidade Brasil, Brasil*

**Jocimara Rodrigues de Sousa**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Joelson Alves Onofre**

*Universidade Estadual de Santa Cruz, Brasil*

**Jônata Ferreira de Moura**

*Universidade São Francisco, Brasil*

**Jonathan Machado Domingues**

*Universidade Federal de São Paulo, Brasil*

**Jorge Eschriqui Vieira Pinto**

*Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Brasil*

**Jorge Luís de Oliveira Pinto Filho**

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil*

**Juliana de Oliveira Vicentini**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Juliano Milton Kruger**

*Instituto Federal do Amazonas, Brasil*

**Juliano Pizzano Ayoub**

*Universidade Estadual de Ponta Grossa, Brasil*

**Julierme Sebastião Morais Souza**

*Universidade Federal de Uberlândia, Brasil*

**Junior César Ferreira de Castro**

*Universidade de Brasília, Brasil*

**Katia Bruginski Mulik**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Laionel Vieira da Silva**

*Universidade Federal da Paraíba, Brasil*

**Lauro Sérgio Machado Pereira**

*Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, Brasil*

**Leonardo Freire Marino**

*Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil*

**Leonardo Pinheiro Mozdzenski**

*Universidade Federal de Pernambuco, Brasil*

**Letícia Cristina Alcântara Rodrigues**

*Faculdade de Artes do Paraná, Brasil*

**Lucila Romano Tragtenberg**

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil*

**Lucimara Rett**

*Universidade Metodista de São Paulo, Brasil*

**Luiz Eduardo Neves dos Santos**

*Universidade Federal do Maranhão, Brasil*

**Maikel Pons Giralt**

*Universidade de Santa Cruz do Sul, Brasil*

**Manoel Augusto Polastrelí Barbosa**

*Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil*

**Marcelo Nicomedes dos Reis Silva Filho**

*Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil*

**Márcia Alves da Silva**

*Universidade Federal de Pelotas, Brasil*

**Marcio Bernardino Sirino**

*Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Brasil*

**Marcos Pereira dos Santos**

*Universidad Internacional Iberoamericana del Mexico, México*

**Marcos Uzel Pereira da Silva**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Marcus Fernando da Silva Praxedes**

*Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Brasil*

**Maria Aparecida da Silva Santandel**

*Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil*

**Maria Cristina Giorgi**

*Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca, Brasil*

**Maria Edith Maroca de Avelar**

*Universidade Federal do Ouro Preto, Brasil*

**Marina Bezerra da Silva**

*Instituto Federal do Piauí, Brasil*

**Marines Rute de Oliveira**

*Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil*

**Maurício José de Souza Neto**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Mauricio José de Souza Neto**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Michele Marcelo Silva Bortolai**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Mônica Tavares Orsini**

*Universidade Federal do Rio de Janeiro, Brasil*

**Nara Oliveira Salles**

*Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil*

**Neide Araujo Castilho Teno**

*Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Brasil*

**Neli Maria Mengalli**

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil*

**Patricia Biegging**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Patricia Flavia Mota**

*Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil*

**Patrícia Helena dos Santos Carneiro**

*Universidade Federal de Rondônia, Brasil*

**Rainei Rodrigues Jadejiski**

*Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil*

**Raul Inácio Busarello**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Raymundo Carlos Machado Ferreira Filho**

*Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil*

**Ricardo Luiz de Bittencourt**

*Universidade do Extremo Sul Catarinense, Brasil*

**Roberta Rodrigues Ponciano**

*Universidade Federal de Uberlândia, Brasil*

**Robson Teles Gomes**

*Universidade Católica de Pernambuco, Brasil*

**Rodiney Marcelo Braga dos Santos**

*Universidade Federal de Roraima, Brasil*

**Rodrigo Amancio de Assis**

*Universidade Federal de Mato Grosso, Brasil*

**Rodrigo Sarruge Molina**

*Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil*

**Rogério Rauber**

*Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Brasil*

**Rosane de Fatima Antunes Obregon**

*Universidade Federal do Maranhão, Brasil*

**Samuel André Pompeo**

*Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Brasil*

**Sebastião Silva Soares**

*Universidade Federal do Tocantins, Brasil*

**Silmar José Spinardi Franchi**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Simone Alves de Carvalho**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Simoni Urnau Bonfiglio**

*Universidade Federal da Paraíba, Brasil*

**Stela Maris Vaucher Farias**

*Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil*

**Tadeu João Ribeiro Baptista**

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil*

**Taiane Aparecida Ribeiro Nepomoceno**

*Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil*

**Taíza da Silva Gama**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Tania Micheline Miorando**

*Universidade Federal de Santa Maria, Brasil*

**Tarcísio Vanzin**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Tascieli Feltrin**

*Universidade Federal de Santa Maria, Brasil*

**Tatiana da Costa Jansen**

*Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Brasil*

**Tayson Ribeiro Teles**

*Universidade Federal do Acre, Brasil*

**Thiago Barbosa Soares**

*Universidade Federal do Tocantins, Brasil*

**Thiago Camargo Iwamoto**

*Universidade Estadual de Goiás, Brasil*

**Thiago Medeiros Barros**

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil*

**Tiago Mendes de Oliveira**

*Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil*

**Vanessa de Sales Marruche**

*Universidade Federal do Amazonas, Brasil*

**Vanessa Elisabete Raue Rodrigues**

*Universidade Estadual do Centro Oeste, Brasil*

**Vania Ribas Ulbricht**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*

**Vinicius da Silva Freitas**

*Centro Universitário Vale do Cricaré, Brasil*

**Wellington Furtado Ramos**

*Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil*

**Wellton da Silva de Fatima**

*Instituto Federal de Alagoas, Brasil*

**Wenis Vargas de Carvalho**

*Universidade Federal da Grande Dourados, Brasil*

**Yan Masetto Nicolai**

*Universidade Federal de São Carlos, Brasil*

## PARECERISTAS E REVISORES(AS) POR PARES

### Avaliadores e avaliadoras Ad-Hoc

**Alcidinei Dias Alves**

*Logos University International, Estados Unidos*

**Alessandra Figueiró Thornton**

*Universidade Luterana do Brasil, Brasil*

**Alexandre João Appio**

*Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil*

**Artur Pires de Camargos Júnior**

*Universidade do Vale do Sapucaí, Brasil*

**Bianka de Abreu Severo**

*Universidade Federal de Santa Maria, Brasil*

**Carlos Eduardo B. Alves**

*Universidade Federal do Agreste de Pernambuco, Brasil*

**Carlos Eduardo Damian Leite**

*Universidade de São Paulo, Brasil*

**Catarina Prestes de Carvalho**

*Instituto Federal Sul-Rio-Grandense, Brasil*

**Davi Fernandes Costa**

*Secretaria da Educação do Estado de São Paulo, Brasil*

**Denilson Marques dos Santos**

*Universidade do Estado do Pará, Brasil*

**Domingos Aparecido dos Reis**

*Must University, Estados Unidos*

**Edson Vieira da Silva de Camargos**

*Logos University International, Estados Unidos*

**Edwins de Moura Ramires**

*Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Brasil*

**Elisiene Borges Leal**

*Universidade Federal do Piauí, Brasil*

**Elizabete de Paula Pacheco**

*Universidade Federal de Uberlândia, Brasil*

**Elton Simomukay**

*Universidade Estadual de Ponta Grossa, Brasil*

**Francisco Geová Goveia Silva Júnior**

*Universidade Potiguar, Brasil*

**Indiamaris Pereira**

*Universidade do Vale do Itajaí, Brasil*

**Jacqueline de Castro Rimá**

*Universidade Federal da Paraíba, Brasil*

**Jonas Lacchini**

*Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Brasil*

**Lucimar Romeu Fernandes**

*Instituto Politécnico de Bragança, Brasil*

**Marcos de Souza Machado**

*Universidade Federal da Bahia, Brasil*

**Michele de Oliveira Sampaio**

*Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil*

**Nívea Consuêlo Carvalho dos Santos**

*Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Brasil*

**Pedro Augusto Paula do Carmo**

*Universidade Paulista, Brasil*

**Rayner do Nascimento Souza**

*Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Brasil*

**Samara Castro da Silva**

*Universidade de Caxias do Sul, Brasil*

**Sidney Pereira Da Silva**

*Stockholm University, Suécia*

**Suêlen Rodrigues de Freitas Costa**

*Universidade Federal do Espírito Santo, Brasil*

**Thais Karina Souza do Nascimento**

*Instituto de Ciências das Artes, Brasil*

**Viviane Gil da Silva Oliveira**

*Universidade Federal do Amazonas, Brasil*

**Walmir Fernandes Pereira**

*Miami University of Science and Technology, Estados Unidos*

**Weyber Rodrigues de Souza**

*Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Brasil*

**William Roslindo Paranhos**

*Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil*



#### Parecer e revisão por pares

Os textos que compõem esta obra foram submetidos para avaliação do Conselho Editorial da Pimenta Cultural, bem como revisados por pares, sendo indicados para a publicação.

# SUMÁRIO

|                                                                                                    |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Introdução .....</b>                                                                            | <b>18</b> |
| Conceitos Preliminares ao Estudo:<br>o Conceito de Economia Digital .....                          | 23        |
| Princípios Introduzidos pela OCDE<br>no Âmbito da Regulação Tributária<br>da Economia Digital..... | 26        |
| CAPÍTULO 1                                                                                         |           |
| <b>Comércio Eletrônico.....</b>                                                                    | <b>31</b> |
| Sumário Executivo .....                                                                            | 32        |
| Considerações Iniciais.....                                                                        | 32        |
| Processo de Pesquisa<br>e Resultados Encontrados .....                                             | 33        |
| Método de pesquisa.....                                                                            | 33        |
| Decisões administrativas.....                                                                      | 34        |
| Soluções de consulta.....                                                                          | 34        |
| Análise por município.....                                                                         | 34        |
| CAPÍTULO 2                                                                                         |           |
| <b>Inteligência Artificial .....</b>                                                               | <b>49</b> |
| Sumário Executivo .....                                                                            | 50        |
| Considerações Iniciais .....                                                                       | 51        |

Processo de Pesquisa  
e Resultados Encontrados ..... 51

    Método de pesquisa ..... 51

    Decisões administrativas..... 52

    Análise por município..... 52

CAPÍTULO 3

**Robô/Robótica ..... 67**

    Sumário Executivo ..... 68

    Considerações Iniciais..... 68

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 69

        Método de pesquisa ..... 69

        Decisões administrativas..... 70

        Análise por município..... 70

CAPÍTULO 4

**Livros Digitais e Suportes  
para Livros Digitais..... 86**

    Sumário Executivo ..... 87

    Considerações Iniciais ..... 87

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 88

        Método de pesquisa..... 88

        Atos normativos..... 89

        Decisões administrativas..... 89

        Análise por município..... 90

CAPÍTULO 5

**Publicidade/Marketing Digital ..... 102**

    Sumário Executivo ..... 103

    Considerações Iniciais ..... 104

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 105

        Método de pesquisa ..... 105

        Decisões administrativas..... 106

        Soluções de consulta.....107

        Análise por município..... 108

CAPÍTULO 6

**Impressora 3D ..... 130**

    Sumário Executivo ..... 131

    Considerações Iniciais ..... 131

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 132

        Método de pesquisa ..... 132

        Soluções de consulta..... 132

        Análise por município..... 133

CAPÍTULO 7

**Economia Compartilhada  
e Carro sem Motorista ..... 144**

    Sumário Executivo ..... 145

    Considerações Iniciais ..... 145

Processo de Pesquisa  
e Resultados Encontrados ..... 146

    Método de pesquisa ..... 146

    Atos normativos.....147

    Análise por município.....147

CAPÍTULO 8

***Voice Over Internet Protocol (VoIP)* ..... 168**

    Sumário Executivo ..... 169

    Considerações Iniciais..... 169

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados .....170

        Método de pesquisa ..... 170

        Decisões administrativas..... 171

        Análise por município..... 171

CAPÍTULO 9

***Streaming*..... 188**

    Sumário Executivo ..... 189

    Considerações Iniciais ..... 189

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 190

        Método de pesquisa ..... 190

        Atos normativos..... 191

        Soluções de consulta..... 191

        Análise por município..... 192

CAPÍTULO 10

**Estabelecimento Virtual..... 209**

Sumário Executivo ..... 210

Considerações Iniciais..... 210

Processo de Pesquisa  
e Resultados Encontrados ..... 211

Método de pesquisa..... 211

Atos normativos..... 212

Soluções de consulta..... 212

Análise por município..... 212

CAPÍTULO 11

**Data Center..... 231**

Sumário Executivo .....232

Considerações Iniciais.....232

Processo de Pesquisa  
e Resultados Encontrados .....233

Método de pesquisa..... 233

Atos normativos..... 234

Soluções de consulta..... 235

Decisões administrativas..... 235

Análise por município..... 236

CAPÍTULO 12

**Jogos Eletrônicos ..... 255**

Sumário Executivo .....256



Considerações Iniciais .....256

Processo de Pesquisa  
e Resultados Encontrados .....258

    Método de pesquisa ..... 258

    Atos normativos..... 258

    Soluções de consulta..... 259

    Decisões administrativas..... 259

    Análise por município..... 260

CAPÍTULO 13

**Programas de Fidelização .....279**

    Sumário Executivo ..... 280

    Considerações Iniciais..... 280

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 281

        Método de pesquisa ..... 281

        Soluções de consulta..... 281

        Análise por município..... 282

CAPÍTULO 14

**Aplicativos .....297**

    Sumário Executivo .....298

    Considerações Iniciais .....298

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 300

        Método de pesquisa .....300

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| Soluções de consulta.....     | 300 |
| Decisões administrativas..... | 301 |
| Análise por município.....    | 301 |

CAPÍTULO 15

|                                                        |            |
|--------------------------------------------------------|------------|
| <b>Meios de Pagamento.....</b>                         | <b>321</b> |
| Sumário Executivo .....                                | 322        |
| Considerações Iniciais .....                           | 322        |
| Processo de Pesquisa<br>e Resultados Encontrados ..... | 323        |
| Método de pesquisa.....                                | 323        |
| Soluções de consulta.....                              | 324        |
| Análise por município.....                             | 324        |

CAPÍTULO 16

|                                                        |            |
|--------------------------------------------------------|------------|
| <b>Provedor de Internet .....</b>                      | <b>340</b> |
| Sumário Executivo .....                                | 341        |
| Considerações Iniciais.....                            | 342        |
| Processo de Pesquisa<br>e Resultados Encontrados ..... | 344        |
| Método de pesquisa.....                                | 344        |
| Soluções de consulta.....                              | 345        |
| Decisões administrativas.....                          | 345        |
| Análise por município.....                             | 346        |

CAPÍTULO 17

**Serviços de Transporte por Aplicativo .....370**

    Sumário Executivo .....371

    Considerações Iniciais ..... 374

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados .....375

        Método de pesquisa .....375

        Atos normativos.....376

        Soluções de consulta.....379

        Decisões administrativas.....379

        Análise por município..... 380

CAPÍTULO 18

**Softwares ..... 428**

    Sumário Executivo .....429

    Considerações Iniciais ..... 434

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados ..... 436

        Método de pesquisa .....436

        Atos normativos.....437

        Soluções de consulta.....438

        Decisões administrativas.....439

        Análise por município..... 441

CAPÍTULO 19

**Processamento na Nuvem .....470**

    Sumário Executivo .....471

    Considerações Iniciais.....472

    Processo de Pesquisa  
    e Resultados Encontrados .....473

        Método de pesquisa.....473

        Soluções de consulta.....474

        Decisões administrativas.....474

        Análise por município.....475

CAPÍTULO 20

**Conclusões..... 494**

**Índice remissivo..... 500**

# 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<sup>1</sup>. O desenvolvimento de tecnologias disruptivas<sup>2</sup> 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<sup>3</sup>, acabou por transformar o modelo econômico contemporâneo e a contribuir para a formação do que se chama de *economia digital*<sup>4</sup>.

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

- 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, N.Y.: Crown Business, 2017.
- 4 Atkinson, Robert D. and McKay, Andrew S. Digital prosperity: understanding the economic benefits of the information technology revolution (March 2007). Available at SSRN: <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 e 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. pp. 171-172.

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<sup>5</sup>.

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

Nesse ambiente de mudança, os desafios para os formuladores de políticas 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<sup>7</sup>. 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

5 OECD (2019), Tax and digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris. Disponível em: "<https://bit.ly/2u7Wo8a>". Acessado em: 19.02.2020.

6 Id.

7 Id.



desdobra em razão da digitalização das economias, a exemplo das medidas propostas pela OCDE no contexto do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>8</sup>.

No âmbito da regulação tributária 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<sup>9</sup>. 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 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<sup>10</sup>.

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 de junho de 2021.

10 ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes; and 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](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3433715). Acesso em 10 de maio de 2021.



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<sup>11</sup>. 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*<sup>12</sup>.

Em que pese as inúmeras possibilidades de entendimento acerca do conceito de regulação<sup>13</sup>, 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.

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

11 OECD (2019), *Tax and digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris. Disponível em: "<https://bit.ly/2u7Wo8a>". Acesso em: 19.02.2020.

12 Id.

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

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 perda de receita pública 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<sup>14</sup>, 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

14

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D10109.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10109.htm). Acesso em 23 de setembro de 2020.

Federal com relação aos já mencionados 32 (trinta e dois) nichos da economia digital.

## 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*")<sup>15</sup>.

Cumpra 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<sup>16</sup>.

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

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*: PISCITELI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018, p. 45-46.

Reconhece-se, portanto, que a economia digital não pode mais ser descrita como uma parte separada da economia convencional<sup>17</sup>. 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<sup>18</sup>. Por isso, 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<sup>19</sup>.

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

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

18 OECD (2019), Tax and digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020. ROCHA, Sérgio André e 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, Marcus Lívio e 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. pp. 171-172.



operação (senão toda ela) pode ocorrer exclusivamente no ambiente virtual<sup>20</sup>. 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<sup>21</sup>.

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<sup>22</sup>. 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 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, contribuíram 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<sup>23</sup>.

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 e BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. pp. 45-46.

21 GOMES, Marcus Lívio e 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. pp. 171-172.

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

23 Id.

## 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<sup>24</sup>. 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:<sup>25</sup>

- 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;

24 Id.

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.



- b. *Princípio da eficiência:* os custos administrativos referentes à cobrança de impostos deverão ser minimizados. Assim, o encargo tributário deverá onerar 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<sup>26</sup>. 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<sup>27</sup>.

Assim, teve-se como *objetivo geral* analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às

26 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. 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: PISCITELLI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. pp. 45-46.

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 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.

A busca se deu pelo *input* de termos utilizados usualmente para a denominação de 32 (trinta e dois) nichos da economia digital, nos mecanismos de busca disponibilizados nos endereços eletrônicos dos órgãos competentes para a produção normativo-tributária no âmbito das capitais municipais.

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<sup>28</sup>.

- 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:

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.

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.



A futuristic city street at night, illuminated by vibrant neon lights in shades of blue, purple, and red. The wet pavement reflects the lights, creating a sense of depth and movement. Tall buildings line the street, with some windows glowing. The scene is overlaid with a digital aesthetic, featuring semi-transparent hexagonal shapes and a large, bold number '1' in the upper right corner.

# 1

## COMÉRCIO ELETRÔNICO

## 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*.

## 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 e 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 de 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## 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           |

## 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           |
| 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

*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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 apazado, 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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%<sup>29</sup>.**

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<sup>30</sup>.**

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.

### *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 unidades municipais 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.

### *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 unidades municipais 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.

The background image is a digital illustration of a city street at night. The street is wet and reflects the ambient light. Tall buildings line both sides of the street, with some windows glowing. The lighting is a mix of cool blues and warm oranges, creating a cyberpunk or futuristic atmosphere. In the upper right corner, there is a large, stylized number '2' in a light blue color. The overall composition is symmetrical, with the street leading the eye towards the horizon.

2

**INTELIGÊNCIA  
ARTIFICIAL**

## 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, traz-se a lume 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.

## 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

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           |

ANÁLISE POR MUNICÍPIO

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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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<sup>31</sup>, 31 caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

### *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.

### *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

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 São Paulo será de 2,9%, como disposto no art. 16, III, da Lei Municipal nº 13.701/03.

### *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 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.

### *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



## 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, geralmente, 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, traz-se a lume 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.

## 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 6017.2017/00486038 da 2ª Câmara Julgadora Efetiva do Conselho Municipal de Tributos do município de São Paulo.

Assim, resta consignada 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios | Ato               | Número             | Ano  | Tema                                                                                                                                                            | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------|-------------------|--------------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo  | Recurso Ordinário | 60172017/0048603-8 | 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           |

ANÁLISE POR MUNICÍPIO

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.

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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.



### *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.

### *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.

### *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 econômicotecnológico 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. 8ºA, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10A, da Lei Federal nº 8.429/92.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *Natal*

No município de Natal (Rio Grande do Norte), a pesquisa pelo serviço em pregando 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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. 8ºA, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10A, da Lei Federal nº 8.429/92.

### *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.

### *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<sup>32</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

### 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<sup>33</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

### 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

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.

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<sup>34</sup>.

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.



### *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.

Segundo o Recurso Ordinário nº 6017.2017/00486038 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 sujeitase 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, enquadrado 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 fazêlos 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 fazêlos 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.

### *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.

### *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.

# 4

**LIVROS DIGITAIS  
E SUPORTES PARA  
LIVROS DIGITAIS**



## 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, traz-se a lume 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.

## 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 6017.2017/00219986 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 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## 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. |

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios | Ato               | Número             | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------|-------------------|--------------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| São Paulo  | Recurso Ordinário | 60172017/0021998-6 | 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) |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.*

### *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.*

### *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.

### *Boa Vista*

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*.

### *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*.

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.

### *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.*

### *João Pessoa*

No município de João Pessoa (Paraíba), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixálos, 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 fixálos não são sujeitos ao ISS neste município.*

### *Macapá*

No município de Macapá (Amapá), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixálos, 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 fixálos 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.

### *Maceió*

No município de Maceió (Alagoas), a pesquisa pelo serviço envolvendo livros digitais e os suportes utilizados para fixálos, 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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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 6017.2017/00219986 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 aplicase ao livro eletrônico (ebook), 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 (ebook). 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 (ereaders) 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 confundi-rem com os livros digitais propriamente ditos, esses aparelhos funcionam como o papel dos livros tradicionais impressos, e o propósito seria justa-mente 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.

### *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.*

### *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**



## 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.

## 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 6017.2019/00646900 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## 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 | 60172019/0064690-0 | 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           |

SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios              | Ato                                | Número | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Sujeito Passivo/<br>Contribuinte |
|-------------------------|------------------------------------|--------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| São Paulo <sup>35</sup> | Solução de<br>Consulta<br>SF/DEJUG | 29/19  | 2019 | Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 1724 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03.                                                                                                                                                                                                                                                     | Prestador do<br>serviço          |
| São Paulo <sup>36</sup> | Solução de<br>Consulta<br>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 1706 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 1724 incluído na lista de serviços daquela lei. | Prestador do<br>serviço          |
| São Paulo <sup>37</sup> | Solução de<br>Consulta<br>SF/DEJUG | 19/14  | 2014 | Sujeição de serviços de veiculação de publicidade e propaganda ao ISS, nos termos do subitem 1706 da lista de serviços constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03.                                                                                                                                                                                                                                                     | Prestador do<br>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.



## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 econômicotecnológico 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 Consultante 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 a 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. 8ºA, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 116/03), sob pena de responsabilização dos agentes públicos por improbidade administrativa, conforme o art. 10A, da Lei Federal nº 8.429/92.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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/DEDUIJ 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 consulente para serviços de inserção publicitária na internet, consistentes na divulgação de campanha em formato de email 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. **Constatase, 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 6017.2019/00646900 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<sup>38</sup>.

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 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 findarseia 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*:

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.*

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<sup>39</sup>.**

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

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.*

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.*



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:

1. 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.

### *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.

### *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**

## 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.

## 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.



## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### 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. |



## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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 consubstanciado 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.

### *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.*

### ***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.*

### ***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.*

### ***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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*

### *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.*



### *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.*

### *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.*

### *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**

## 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.

## 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.

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, 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

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           |

ANÁLISE POR MUNICÍPIO

*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.

### ***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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### ***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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### ***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.

### ***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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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)***

## 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.

## 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios              | Ato               | Número           | Ano  | Tema                                                                                                                                                                          | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|-------------------------|-------------------|------------------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo <sup>40</sup> | 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### 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.

Sujeitando-se, porventura, ao ISS, a alíquota aplicável à base de cálculo do imposto (preço do serviço) no município de

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.



Aracaju será de 5%, como disposto na Tabela I do Anexo I da Lei Municipal nº 1.547/89.

### *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.

### *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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### **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.

### **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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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<sup>41</sup>.

- 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;
  - 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.

## 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<sup>42</sup>, 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:

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. [...]

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 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.

### *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.

### *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.



A futuristic city street at night, bathed in a vibrant blue and purple light. The street is wet, reflecting the lights from the buildings and street lamps. Tall, modern buildings line the street, with some windows glowing. The scene is overlaid with a pattern of glowing hexagons. A large, stylized number '9' is prominently displayed on the right side of the image.

9

***STREAMING***

## 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.

## 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## 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 streaming 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           |

## 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           |



## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.



### *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.

### *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.

### 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.

### 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 consulente.

3. Esclarece que seus clientes fazem uma assinatura no site da consulente 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.

### *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.

### *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**

## 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.

## 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 interperções, 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:



## 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           |

## 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

*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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

## 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 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<sup>43</sup>.

### *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:

**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.

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:

- 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.



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.

### *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.

### *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***



## 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)<sup>44</sup> 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.

## 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.

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%AAllicos%20para%20guardar%20os%20equipamentos>. Acesso em: 30 ago. 2020.



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.

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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

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 data center 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           |

## SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios     | Ato                 | Número | Ano  | Tema                                                                                                                                                | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|----------------|---------------------|--------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Belo Horizonte | Solução de Consulta | 008    | 2016 | Sujeição de serviços de data center 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           |

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios     | Ato               | Número              | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                      | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|----------------|-------------------|---------------------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Rio de Janeiro | Acórdão           | 17.059              | 2019 | Sujeição de serviços de data center 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 data center 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 data center 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

## *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.**

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 **improvemento** 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 incluídas 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.

### 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<sup>45</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

### 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.

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.

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 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<sup>46</sup>.

### *São Paulo*

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de *data center*, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

- 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.

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.**

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*<sup>47</sup>:

5. Do item 3.4 do voto condutor – “housing” e “colocation”

**Inicialmente esclarecemos que esta municipalidade já defendia a incidência do ISS sobre os**

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.



**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.**

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.

### *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.

### *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.



# 12

**JOGOS  
ELETRÔNICOS**

## 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.

## 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.



## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### 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           |

## 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 <sup>48</sup> | 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 constante do art. 1º, da Lei Municipal nº 13.701/03 | Prestador do serviço           |

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios | Ato               | Número             | Ano  | Tema                                                                                                                                                  | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------|-------------------|--------------------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo  | Recurso Ordinário | 2005-O. 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 | 60172017/0048971-1 | 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           |

48

No mesmo sentido, ver: Solução de consulta SF/DEJUG nº 03/2014; Solução de Consulta SF/ DEJUG nº 11/2009

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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<sup>49</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

### *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.

### *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 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.

49

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

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<sup>50</sup>.

### *São Paulo*

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços de jogos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

- 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.

Neste município, foi interessante notar que antes mesmo da vigência da Lei Complementar Federal 116/03, essa municipalidade já entendia que os serviços 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 consulente, 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.

### *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.

### *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.



# 13

**PROGRAMAS  
DE FIDELIZAÇÃO**

## 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.

## 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 consignado 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios              | Ato                          | Número  | Ano  | Tema                                                                                                                                                          | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|-------------------------|------------------------------|---------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo <sup>91</sup> | 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           |



## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### 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, 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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 consultante 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 consultante 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.

### *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.

### *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



## 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 a lume 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 difundido, conforme a jurisprudência administrativa nos mostra.

## 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 consignado 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### 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           |

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 | 60172017/0042870-4 | 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           |

ANÁLISE POR MUNICÍPIO

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.

### *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.

### *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 CONDICIONADA – 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 feitos por 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 3ª, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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<sup>52</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5% como disposto no art. 33, I, da lei municipal.

52

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

## 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<sup>53</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

## 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.

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.

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<sup>54</sup>.

### *São Paulo*

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços envolvendo aplicativos, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

- 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.
- § 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 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 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.

### *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.

### *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**



## 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 a lume 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.

## 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 consignado a possibilidade de que, ao 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios              | Ato                          | Número  | Ano  | Tema                                                                                                                                                        | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|-------------------------|------------------------------|---------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo <sup>55</sup> | 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### 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.

### Belém

No município de Belém (Pará), a pesquisa por serviços de pagamentos eletrônicos, conforme o método de pesquisa exposto, não apresentou nenhum retorno específico.

55 Nesse mesmo sentido, ver a Solução de Consulta SF/DEJUG no 18, de 29 de julho de 2019.

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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

## *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 consulente 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 consulente podem ser sintetizados como realização de pagamentos e recebimentos por meio eletrônico. É um sistema de pagamentos on-line, 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.

### *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.

### *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

**PROVEDOR  
DE INTERNET**

## 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”<sup>56</sup>. 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)<sup>57</sup>.

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.

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.



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 respostas a 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 esta natureza, a atividade foi subsumida ao subitem 1.03 da lista de serviços da Lei Complementar Federal nº 116/03<sup>58</sup>, 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<sup>59</sup>.

## 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

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.



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 respostas a 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 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 consignado 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

## SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios | Ato      | Número          | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                              | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------|----------|-----------------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Fortaleza  | Processo | 2017/<br>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           |

## 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,<br>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 | 60172018/0036138-5 | 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 | 60172015/0000030-1 | 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 |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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

11. 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 consulente 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 consulente 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, outrora, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 impenitentes, 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, 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.

### *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.

### *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.

### 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.

### 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<sup>60</sup>.

### *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:

- 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.

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, 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, conclui-se 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, cabeamentos) 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.

### *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.

### *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**

## SUMÁRIO EXECUTIVO

Em 2018, foi editada 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.

Assim, 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.

## 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, em resposta à 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 em resposta à Solução de Consulta SF/DEJUG 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, em resposta à 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

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 |
| 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 |
| Vitória      | Decreto Municipal          | 16.770 | 2016 | Regulamenta o serviço e determina a cobrança de Preço Público, além da incidência do ISS.                                  | Prestador do serviço |

## 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           |

## DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios | Ato               | Número             | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                                             | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------|-------------------|--------------------|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo  | Recurso Ordinário | 60172018/0006904-8 | 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           |
| 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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 regula 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 substituição tributária.

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.

### *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 à 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 consulente 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 substituição tributária.

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.

### *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.

### *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 substituição tributária, 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.

### *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 *on-line* 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 substituição tributária, 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.

### *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 regula 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 substituição tributária, 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.

### *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”*<sup>61</sup>.

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

61

Disponível em: <file:///C:/Users/IM05711/Downloads/1099950.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2021.

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 dissenter 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.
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 à 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 on-line 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 on-line, 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 substituição tributária.

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.

### *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.

### *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 regula 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 substituição tributária.

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.

### *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 regula 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 substituição tributária.

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.

### *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.

### *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 regula 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 substituição tributária. 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.

### *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 as empresas que exploram os serviços de transporte por aplicativo devem recolher, na condição de substituto tributário, o ISS retido na fonte dos 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.

### *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 substituição tributária.

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.



## *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 substituição tributária.

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.

### *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 autorizatória 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 substituição tributária.

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.

### *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 regula 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 autorizatária 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:

AÇÃO 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 prévia 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<sup>62</sup>

Adicionalmente, 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 viagens entre chamadas de

62

Disponível em: <https://www.mprs.mp.br/adins/custos-legis/2018/processos/754/>. Acesso em: 18. mar. 2021.

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 substituição tributária.

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.

### *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.

### *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 regula 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 substituição tributária, 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.

### *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 substituição tributária, 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 UFMRB, como disposto nos arts. 66 e 65, § 5º, da Lei Municipal nº 1.508/03, respectivamente.

### *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.

### *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 substituição tributária.

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.

### *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 regula 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 substituição tributária.



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.

### *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 regula 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 à Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32/2014, *in verbis*:

1. 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.**

2. 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; (vii) relatórios via sistema web; (viii) 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 99Taxis, 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 99Taxis 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 substituição tributária, 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.

### *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 substituição tributária, 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.

### *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 regula 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 substituição tributária.

No entanto, em resposta à 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 Consultante, **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

## 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<sup>63</sup>.

Em breve resumo, o STF, por ocasião do julgamento do RE nº 176.626<sup>64</sup>, 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<sup>65</sup>, 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

63 Ver amplamente sobre a temática da economia digital e a evolução regulatória do software em FOSSATI, Gustavo. Constituição tributária comentada. São Paulo: RT, 2020, p. 284ss.

64 Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.98.

65 Red. para acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 26.05.2010.

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 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.



Municipalidades, 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.

## 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.*

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### 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 softwares ao ISS, nos termos do item 1 e subitens subsequentes da lista de serviços anexa à lei complementar | Prestador do serviço           |
| São Paulo             | Parecer Normativo SF     | 1      | 2017 | Sujeição do serviço de licenciamento ou cessão de direito de uso de software 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 software ter sido por encomenda ou padronizado                 | Prestador do serviço           |



## SOLUÇÕES DE CONSULTA

| Municípios       | Ato                           | Número | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                                                            | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------------|-------------------------------|--------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Belo Horizonte   | Solução de Consulta           | 025    | 2000 | Sujeição de serviços envolvendo softwares 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 softwares, 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 softwares, 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 softwares, 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           |
| São Paulo        | Solução de Consulta SF/ DEJUG | 11     | 2016 | Sujeição de serviços envolvendo softwares, 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           |

DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios     | Ato       | Número          | Ano  | Tema                                                                                                                                                                                                                                                                 | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|----------------|-----------|-----------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Belo Horizonte | Processo  | 01.102695.09.07 | 2012 | Sujeição de serviços envolvendo softwares, 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 softwares, 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 | 351             | 2004 | Sujeição de serviços envolvendo softwares, 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 softwares, 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 software fosse elaborado sob encomenda ou fosse customizado pelo fornecedor do software          | Prestador do serviço           |

|                |            |                  |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                      |
|----------------|------------|------------------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Recife         | Julgamento | 1.07.<br>00118.7 | 2007 | Sujeição de serviços envolvendo softwares, 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 software fosse elaborado sob encomenda ou fosse customizado pelo fornecedor do software | Prestador do serviço |
| Rio de Janeiro | Acórdão    | 7.134            | 2002 | Sujeição de serviços envolvendo softwares, 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 softwares, 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 "software de prateleira" ou "software sob encomenda"                                                          | Prestador do serviço |
| Rio de Janeiro | Acórdão    | 16.675           | 2019 | Sujeição do serviço de customização de softwares 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 |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

### *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<sup>66</sup>:

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 Rodrigues<sup>67</sup> afirma não haver coe-rência na incidência do ICMS sobre os chamados softwa-res de prateleira, pois não é o suporte físico que define a operação, mas sim o seu conteúdo intelectual, que é pro-tegido pela propriedade intelectual. Prossegue o autor:

66 Nesse sentido, ver também a Solução de Consulta no 021/2006.

67 Os serviços no ambiente Internet e a lei complementar no 116. /n: Rodrigo Brunelli Machado (co-ord.). ISS na Lei Complementar no 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2.004. 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *Distrito Federal*

No Distrito Federal, a pesquisa por serviços envolvendo softwares, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a resposta à 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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 internalização 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 de 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.

### *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.

### *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.

Incidirá 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, 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.

### *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.

### *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<sup>68</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o art. 33, I, da mencionada lei municipal.

### *Salvador*

No município de Salvador (Bahia), 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*

68

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

*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 adeque ao disposto no Código 21 do Anexo III da Lei Municipal nº 7.186/06<sup>69</sup>; caso contrário, será a hipótese de incidência da alíquota de 5%, de acordo com o Código 27.

### *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

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.

Estadual e cumprir com os requisitos previstos, em sua maioria, nos arts. 3º, 4º e 5º, da mencionada lei<sup>70</sup>.

### *São Paulo*

No município de São Paulo (São Paulo), a pesquisa por serviços envolvendo softwares, conforme o método de pesquisa exposto, apresentou resultados.

Segundo a resposta à 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

70

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.

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 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.

### *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.

### *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.

Substituindo-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**

## 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<sup>71</sup>.

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<sup>72</sup>.

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

71 FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc): ICMS e ISS. In *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. Coord. MONTEIRO, Alexandre Luiz Monteiro do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; MAITTO, Ricardo – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 376 e ss

72 PINHEIRO, Patrick Peck. Aspectos Legais do Cloud Computing. In: *Direito Digital Aplicado*. São Paulo: Intelligence, 2012, p. 131.



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.

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*.

## 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.

## PROCESSO DE PESQUISA E RESULTADOS ENCONTRADOS

### 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:

### 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           |

### DECISÕES ADMINISTRATIVAS

| Municípios | Ato               | Número             | Ano  | Tema                                                                                                                                                                  | Sujeito Passivo / Contribuinte |
|------------|-------------------|--------------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| São Paulo  | Recurso Ordinário | 60172018/0050054-7 | 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           |

## ANÁLISE POR MUNICÍPIO

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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 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. 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.



### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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, 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.

### *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.

### *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.

### *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.

### *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<sup>73</sup>.

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:

- 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.

## *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 a resposta à 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;

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.

### *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.

### *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) criptomoedas; v) seres projetados; vi) neurotecnologia; vii) internet das coisas; viii) drones; ix) big data; x) serviços de internet; e xii) serviços eletrônicos<sup>74</sup>.
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<sup>75</sup>. 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,

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.

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)<sup>76</sup>.

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 grande 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 “serviçização” da economia.

4.1. *À guisa de exemplificação, temos o desfecho do imbróglio 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*<sup>77</sup>.

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.

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.

77

Cabe ressaltar que, embora o desfecho já esteja dado no STF, o acórdão da Corte ainda não foi publicado até a presente data (30/04/2021).



- 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.
- 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<sup>78</sup>, 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 consumo; (3) menor custo para cumprimento de obrigações acessórias; e, por tudo isso, (4) menor impacto na competitividade das empresas brasileiras<sup>79</sup>.
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<sup>80</sup>. E, consoante observado, é uma economia predominantemente de serviços (agregação de valor).

78 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

79 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.

80 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.

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.

# ÍNDICE REMISSIVO

## A

Ação 1 18, 23, 24, 25, 27, 28

aplicativos 19, 25, 170, 232, 252, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 342, 353, 371, 387, 392, 393, 395, 399, 401, 411, 415, 423, 427, 430, 434, 471, 473, 497

arquivos eletrônicos 430, 434

## B

BEPS 18, 20, 21, 23, 24, 25, 27, 28, 30

## C

Centro Sapiens 56, 74, 113, 176, 196, 217, 241, 264, 286, 306, 328, 351, 448, 479

comércio eletrônico 23, 25, 26, 27, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 337, 495

compliance fiscal 28, 30

computação em nuvem 23, 471, 472, 473, 490, 491

congêneres 50, 65, 68, 81, 88, 131, 146, 166, 170, 232, 237, 250, 252, 257, 298, 316, 342, 353, 393, 430, 464, 473, 490, 491, 492

conselhos de contribuintes municipais 29, 33, 52, 69, 88, 105, 132, 146, 170, 190, 211, 234, 258, 281, 300, 323, 344, 376, 437, 474

Convênio 430, 431

## D

decisões administrativas 29, 33, 52, 69, 88, 105, 132, 146, 170, 190, 211, 234, 258, 281, 300, 323, 344, 376, 437, 474

digitalização 18, 19, 20, 22, 24, 497

## E

economia digital 18, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 429, 431, 471, 495, 496, 498, 499

experiência 252, 471

## G

grupo da informática 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 256, 303, 441, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 457, 460, 464, 468, 469

## I

ICMS 36, 113, 114, 131, 135, 136, 137, 169, 189, 341, 351, 352, 367, 368, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 443, 444, 447, 455, 458, 471, 496, 498

Imposto sobre Serviços 121, 126, 461

Imposto sobre Valor Agregado 28, 30

incentivo fiscal 58, 63, 75, 79, 80, 122, 177, 182, 197, 203, 218, 224, 242, 247, 266, 271, 287, 292, 308, 314, 329, 334, 355, 362, 450, 459, 481, 486

indústria 22, 23, 496, 497

isenção 57, 74, 113, 176, 196, 217, 241, 264, 286, 306, 328, 351, 431, 448, 480

## J

jogos eletrônicos 68, 227, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 298, 312, 430, 434

## L

legislação tributária 22, 27, 28, 30, 354, 443

Lei Complementar nº 116/03 50, 68, 69, 103, 104, 106, 131, 132, 169, 185, 190, 210, 233, 256, 257, 299, 322, 343, 374, 456, 497

livros 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 103, 121, 189

## M

marketplace 46

modelos de negócios 23, 25

## O

OCDE 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 498

**P**

plataformas online 19, 23

princípios 21, 26, 27, 372, 391, 407, 408

programas de computador 68, 81, 273, 312, 315, 429, 430, 431,  
432, 434, 442, 443, 444, 447, 455, 456, 463,  
490, 491

**R**

reforma tributária 20, 30

regulação tributária 20, 21, 22, 26, 28, 29, 30, 495

**S**

serviços de informática 50, 84, 88, 127, 252, 430, 476, 480, 482,  
487, 492

serviços digitais 30

serviços online 23, 228

softwares 295, 318, 353, 366, 367, 429, 430, 432, 433, 434, 435,  
436, 437, 438, 439, 440, 441, 442, 443, 444, 445,  
446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 454, 455,  
456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465,  
466, 468, 469, 491, 496

soluções de consulta 28, 29, 33, 52, 69, 88, 105, 132, 146, 170,  
190, 211, 234, 258, 281, 299, 300, 323, 342, 343,  
344, 376, 437, 474

streaming 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200,  
201, 202, 203, 204, 205, 207, 431, 434, 495, 497

**T**

transformação digital 24

**Z**

ZEDUS 58, 75, 177, 197, 218, 242, 266, 287, 308, 329, 355, 449, 481



[www.PIMENTACULTURAL.com](http://www.PIMENTACULTURAL.com)

# OS MUNICÍPIOS E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL