



UNIVERSIDADE FERDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA –
ISSQN – NO SERVIÇO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

MACEIÓ/AL

Setembro/2020.

YASMIN DE ARAÚJO DEODATO

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA –
ISSQN – NO SERVIÇO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

Monografia de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Filipe Lôbo Gomes

Assinatura do Orientador

MACEIÓ/AL

Setembro/2020.

Catlogação na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

D418i Deodato, Yasmin de Araújo.
Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN – no serviço dos provedores de acesso à internet / Yasmin de Araújo Deodato. – 2020. 50 f.

Orientador: Filipe Lôbo Gomes.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2020.

Bibliografia: f. 47-50.

1. Acesso à internet. 2. Regra matriz de incidência tributária. 3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. 4. Reforma tributária. I. Título.

CDU: 336.226.141(81)

YASMIN DE ARAÚJO DEODATO

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA –
ISSQN – NO SERVIÇO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas (FDA/UFAL), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora.

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Membro: Prof.

Coordenador (a) do NPE:

MACEIÓ/AL

Setembro/2020.

*À Jeová Deus, acima de tudo e todos... aos meus pais e
ao meu esposo por serem meus apoios hoje e sempre...*

RESUMO

O presente estuda objetiva a análise da possibilidade de tributação dos serviços de conexão e acesso à internet. Primeiramente, por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN - com a tramitação do Projeto de Lei 361 de 2017 e, com a exclusão, pelo Superior Tribunal de Justiça, da possibilidade da incidência por meio do ICMS. Partindo desse ponto, passou-se a analisar a motivação da decisão do Tribunal Superior. Para entender o funcionamento do imposto e suas possibilidades deve se esquematizar o funcionamento da Regra Matriz de Incidência do ISSQN e seus critérios, e ainda compreender a natureza jurídica dos serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, que é a de serviço de valor adicionado, conforme o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações. Nesse contexto, discute-se a temática da Reforma Tributária que, de acordo com as propostas legislativas que tramitam, se baseia no IVA – Imposto sobre o Valor Agregado - criando o IBS -Imposto sobre Bens e Serviços – esse, por sua vez, incorporará o ISSQN e terá uma base de incidência ampla, alcançando os serviços prestados pelos provedores de conexão e acesso à internet.

Palavras-chave: Acesso à Internet, Regra matriz de Incidência, ISSQN, Reforma Tributária.

ABSTRACT

The presente study aims to analyze the possibility of taxing of connection services and internet access. Firstly, through the Tax on Services of Any Nature - ISSQN - with the processing of Bill 361 of 2017 and, with the exclusion, by the Superior Court of Justice, of the possibility of incidence through ICMS. Based on that point, the motivation for the Superior Court's decision was analyzed. In order to understand the operation of the tax and its possibilities, the operation of the ISSQN Incidence Matrix Rule and its criteria must be outlined and also understand the legal nature of the services provided by internet access providers, which is that of value added service, according to article 61 of the General Telecommunications Law. In this context, the topic of Tax Reform is discussed, which, according to the legislative proposals that are being processed, is based on VAT - Value Added Tax - creating the IBS - Tax on Goods and Services - which, in turn, will incorporate the ISSQN and will have a broad base of incidence, reaching the services provided by the connection and internet access providers.

Keywords: Internet access, Incidence matrix rule, ISSQN, Tax Reform.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
CAPÍTULO 1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN	11
1.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO.....	11
1.2 BREVE HISTÓRICO DO ISSQN.....	12
1.3 HISTÓRIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 2003.....	13
CAPÍTULO 2. O FENÔMENO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
2.1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN	16
2.1.1 No Antecedente	20
2.1.1.1 Critério Material do ISSQN.....	21
2.1.1.2 Critério Espacial do ISSQN.....	23
2.1.1.3 Critério Temporal do ISSQN.....	25
2.1.2 No Consequente	25
2.1.2.1 Critério Pessoal.....	26
2.1.2.2 Critério Quantitativo.....	28
CAPÍTULO 3. O FATO GERADOR DO ISSQN	31
3.1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	31
3.1.1 Os serviços de qualquer natureza	32
3.1.2 Cláusula “definidos em lei complementar”	33
3.1.3 A questão da habitualidade	34
3.2. OS SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET.....	35
CAPÍTULO 4. PERSPECTIVAS PARA O ISSQN	39
4.1 NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS: POSICIONAMENTO DO STJ.....	39
4.2 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº361/2017 E SEUS EFEITOS.....	41
4.3 O ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE INTERNET NA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	42
CONCLUSÃO (apresentação da proposta)	45
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi motivado pela tramitação do Projeto de Lei Complementar 361/2017 alterando a Lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116 de 2003, que relaciona atividades sujeitas ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza - ISSQN¹, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. O objetivo desse Projeto de Lei Complementar 361/2017 é incluir a incidência do ISSQN sobre os serviços de conexão e acesso à internet e, por isso, será feita uma análise jurídica da evolução da jurisprudência brasileira acerca do assunto.²

Já há um posicionamento consolidado na jurisprudência acerca do assunto, entretanto, a aprovação do Projeto de Lei Complementar 361/2017 encerrará a Guerra Fiscal entre as Fazendas Estaduais que, por vezes, têm lavrado autos de infração e tributado os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, alegando que constituem serviço de comunicação (para o ICMS) e as Fazendas Municipais que, no caso do ISSQN, vêm forçando seu enquadramento em alguma das descrições do item 1 da Lei Complementar 116 de 2003.

Com relação à aplicação pelo Fisco Estadual, o Superior Tribunal de Justiça entende que os serviços prestados pelos provedores de Internet, que possibilitam a conexão e o acesso à rede mundial de computadores, não podem e não devem ser confundidos com o serviço de comunicação, tendo em vista que o art. 61 da Lei 9.472/97 distingue o serviço de telecomunicação *stricto sensu* (que permite a comunicação e é sujeito ao ICMS) daqueles que acrescem utilidades, sob a forma de serviço de valor adicionado (SVA).

De acordo com o Recurso Especial nº 719.635 – RS, no Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência é pacífica no sentido de que não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei n. 9.472/97), consoante teor da Súmula 334 do STJ:

Súmula 334 do STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

¹ Publicada no DOU em 01 de agosto de 2003.

² Proposta de Redação:

Art. 1º Art. 1º Acrescente-se o subitem 1.09 na Lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, que passa a vigorar com a seguinte redação:

“41. – Conexão e acesso à internet

4.01 Serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores – Internet

4.02 Serviços de conexão à rede mundial de computadores – Internet”

Restando, ainda, a discussão acerca da possibilidade de incidência ou não do ISSQN. Tendo em vista o não enquadramento como serviço de comunicação, o provimento de acesso à Internet poderia ser tributado pelo ISSQN, desde que estivesse previsto por meio de lei complementar (atualmente a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003).³

Assim, o que impede de fato a cobrança pelo Fisco Municipal é a ausência de previsão em Lei Complementar, devido ao fato de que os serviços não previstos pelo próprio instituto normativo não podem ser alcançados pelo imposto municipal⁴ e o rol elencado na Lei Complementar nº 116/03 é taxativo, o que na opinião de HARADA (2018) ‘prestigia o princípio da segurança jurídica’.⁵

Ao ser editada Lei Complementar determinando quais serviços serão tributados pelo ISSQN, somente podem ser eleitos como serviços aqueles que de fato se constituem o conceito de “atividade econômica de prestação de serviços”⁶, sob pena de tributar materialidade não prevista na Constituição Federal.⁷ Daí, surge a necessidade de se estudar a possibilidade de enquadrar os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet.

Primeiro, será feita uma abordagem histórica da tributação e, em específico, da tributação sobre serviços no mundo e no Brasil. Ainda, será analisada a importância da Lei Complementar para o conteúdo, bem como a própria Lei Complementar nº 116 de 2003 e sua lista de serviços anexas.

Posteriormente, será estudado o fenômeno da incidência tributária sob a ótica da Teoria da Hipótese de Incidência de Paulo de Barros Carvalho, tanto nos estudos dos critérios do antecedente normativo, quanto do consequente, especificando cada critério da regra-matriz do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Ainda, será objeto de estudo o fato gerador do ISSQN, explicando o termo ‘prestação de serviços’, o que se quer dizer com ‘serviços de qualquer natureza’ e da ‘habitualidade’ quando se trata de ISSQN, bem como, será discorrido sobre a evolução da jurisprudência

³ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 154-146.

⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. p. 562.

⁶ TOMAZELA, Aline Teixeira; UNGARO SILVA, Camilla Maithe de. **O ISSQN e as operações de Leasing**. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 4, n. 1, p. 185-194, jan/abr. 2009. p. 188: “Assim, a atividade econômica (fazendo valer, assim, o Princípio da Capacidade Contributiva) de prestação de serviços é passível de tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Ocorre que, para a perfeita delimitação e exercício desta competência tributária atribuída aos Municípios, é imprescindível que se determine em que consiste a “atividade econômica de prestação de serviços”, abstraindo conceito implícito na própria Constituição Federal, mediante a análise do conceito de serviço delimitado pelo legislador ordinário”.

⁷ TOMAZELA, Aline Teixeira; UNGARO SILVA, Camilla Maithe de. **O ISSQN e as operações de Leasing**. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 4, n. 1, p. 185-194, jan/abr. 2009. p. 188-189.

brasileira acerca da não incidência do ICMS sobre os serviços de acesso à internet que levou à edição da súmula nº 334 pelo Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, será feito um estudo a respeito das perspectivas do ISSQN sobre os serviços prestados pelos provedores, tendo por base a Lei Complementar nº 361/2017 e, também, com relação a tributação na Reforma Tributária seja pela PEC 45/2019, ou pela PEC 110/2019.

CAPÍTULO 1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

1.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade, pelo contrário, os cidadãos – aqueles considerados livres – não estavam sujeitos ao pagamento de tributos. No entanto, a existência de um Estado exige a busca por recursos financeiros para sustentá-lo.⁸

A própria história da Tributação confunde-se com a dos Direitos Fundamentais, pois, num contexto de excessos e falta de controle para instituir e majorar tributos, as reivindicações para proteção daqueles que estavam sujeitos ao Poder do Estado serviram como limitação ao Poder de Tributar.⁹

Diante do contexto de proteção aos Direitos Fundamentais dos Contribuintes, a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu art. 150 um rol de princípios e imunidades que protegem o sujeito passivo da relação jurídico-tributária dos arbítrios praticados pelo Estado, como por exemplo, o princípio da legalidade,¹⁰ segundo o qual não é o bastante a que se crie lei como fonte de produção jurídica específica, é necessário que essa mesma fonte indique os critérios de decisão, sem deixar margem de liberdade alguma ao administrador.¹¹

No Brasil, o que de fato marcou a história da tributação foi a Proclamação da República em 1889, que rompeu as relações do Estado com Igreja e, conseqüentemente, findou-se a arrecadação tributária com a finalidade de expandir a doutrina cristã. Passou-se então a um novo regime federativo que, para alcançar a autonomia financeira dos Estados e Municípios precisava de receitas próprias.¹²

Com o advento das posteriores Constituições no Brasil, cada vez mais os Entes Federativos passaram a adquirir maiores e mais definidas autonomias e competências fiscais. Inclusive, a CRFB de 1988 adota um federalismo marcado pela presença dos municípios, como sendo entidade autônoma dotada de competências estabelecidas no corpo do texto constitucional, dessa forma, não haveria como ‘se falar em federalismo no Brasil, ao menos não

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 41.

⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes como limitação ao Poder de Tributar**. Dissertação de Doutorado. UFPE. Recife, 2004, p. 89-90.

¹⁰ Art. 150, inc. II da CF/88.

¹¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 13-14.

¹² VARSANO, Ricardo. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para Discussão nº 404. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 5.

a partir da promulgação da Constituição de 1988, sem considerar os municípios como entidades autônomas’, conforme MASINA.¹³

1.2 BREVE HISTÓRICO DO ISSQN

O primeiro local onde surgiu a tributação sobre serviços, segundo vestígios, foi no Egito - tributação sobre os serviços dos tintureiros. Mas, foi apenas por volta da metade do século XX que a França teve a iniciativa de cobrar o imposto sobre a circulação de bens e serviços, sendo estes últimos considerados bens imateriais.¹⁴

Já no Brasil, o imposto apresentou-se primeiramente, apenas como imposto sobre diversão pública na Constituição de 1934 - que era uma previsão específica do Imposto Sobre Indústrias e Profissões - que surgiu com a Lei Orçamentária 1.114 de 1860.¹⁵ Porém, somente após a edição da Constituição de 1964, com a Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965, que o sistema tributário vigente à época foi reformado de maneira significativa, inclusive com a destinação do Imposto Sobre Serviços aos Municípios.¹⁶ Assim, expõe BARRETO:

(...) na Europa, se discutia a criação do Mercado Comum Europeu, que é uma forma de integração do mercado e emprego de instrumentos tributários como meios de viabilização da harmonia fiscal, entre Estados soberanos e independentes, que tinham a preocupação de tributar a circulação econômica de bens dentro de seus respectivos territórios; e tributar as prestações de serviços em que o tomador e prestador de serviço se situassem em territórios de Estados diferentes.¹⁷

Nesse contexto, os países que compunham o Mercado Comum Europeu, à época, criaram o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, esse imposto foi o que inspirou o nascimento do ISS. As comissões instituídas por esses países elaboraram uma lista de bens tributáveis, e assim também se fez no Brasil, se editou um decreto-lei com força de Lei Complementar.

¹³ MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 52.

¹⁴ RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Morina. **Alguns aspectos acerca do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Revista Eletrônica Direito Justiça e Cidadania, v. 2, nº1, 2011. Disponível em: <http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020. p. 8-9.

¹⁵ Art. 13, § 2º, III, CF/1934.

¹⁶ RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Morina. **Alguns aspectos acerca do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Revista Eletrônica Direito Justiça e Cidadania, v. 2, nº1, 2011. Disponível em: <http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020. p. 10.

¹⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 105.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve reformulação, em parte ¹⁸, do sistema tributário nacional, trazendo a repartição das competências tributárias e destinando a competência de instituir o ISSQN aos Municípios.

1.3 HISTÓRIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 2003

Desde a Constituição de 1967 já havia a exigência de uma Lei Complementar para definir os serviços de qualquer natureza e, com o advento da CRFB de 1988 não foi diferente:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir os impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, **definidos em lei complementar.**¹⁹

Deste dispositivo, extraem-se duas normas distintas: uma destinando a competência tributária aos municípios (para instituir e cobrar o imposto) e outra destinada ao Congresso Nacional para que elabore uma Lei Complementar que defina os serviços de qualquer natureza que serão tributáveis pelo ISSQN.²⁰

A importância da Lei Complementar está na possibilidade de criação das normas gerais válidas em todo o território nacional, funcionando como instrumento de garantia à segurança e à estabilidade normativa do sistema federativo. No dizer de CHEHAB (2012) sobre a Lei Complementar:

A lei complementar destina-se a regular as matérias expressamente eleitas pelo constituinte, mediante deliberação com quórum especial, superior ao da lei ordinária e inferior ao da emenda constitucional, estabelecido para dificultar as alterações no ordenamento e para conferir maior estabilidade normativa. Trata-se de relevante espécie normativa do processo legislativo brasileiro.²¹

Assim, mostra-se inegável a importância da Lei Complementar para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos termos da atual Carta Magna. Especificamente com relação ao art. 156, III já citado, a Lei Complementar vincula a todos os Municípios, servindo como veículo de introdução de normas gerais de direito tributário e tendo por finalidade, ainda, evitar

¹⁸ Devido ao fato de ainda estar vigente parte do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172) editado em 25 de outubro de 1966.

¹⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *in*: Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 11 jul. 2020.

²⁰ MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 66.

²¹ CHEHAB, Gustavo Carvalho. **A Lei Complementar no Direito Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 193, 2012, p. 202.

conflitos de competência entre os diversos municípios, bem como entre Municípios e Estados a depender, nesse último caso, da obrigação envolvida.²²

Com a Promulgação da Constituição de 1967, o Código Tributário Nacional foi recepcionado com o *status* de Lei Complementar, por tratar de normas gerais de direito tributário, inclusive com dispositivos tratando do Imposto Sobre Serviços. No entanto, estes foram logo em seguida revogados devido ao advento do Decreto-Lei nº 406/1968²³, que passou a regular integralmente o ISS.²⁴

O Decreto-Lei nº 406/1968 tinha como objetivo definir os serviços, sendo assim, instituiu uma lista, que acabou sendo modificada pelo Decreto-Lei nº 834/1969 e pela Lei Complementar nº 56/1987. O Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e ficou em vigor até 2003, sendo revogada pelo surgimento da Lei Complementar nº 116 de 2003, que regulou a matéria relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza²⁵, com ressalva aos §§ 1º e 3º do art. 9º, que não teriam sido revogados pela Lei Nova, sendo esse, o Posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.²⁶

Dessa forma, até os dias atuais, quem regulamenta a matéria do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – é a Lei Complementar nº 116 de 2003.

Paulo Barros de Carvalho (2009, p. 770) demarca sua opinião a respeito da importância e eficácia da Lei Complementar para introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário:

(...) conferindo à lei complementar aquele papel de mecanismo de ajuste ao qual me referi a tratar especificamente do tema de Lei Complementar, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos constitucionais. É o que se verifica, com nitidez, no comando veiculado pelo art. 156, III, do Texto Supremo, que exige lei complementar definidora dos serviços de qualquer natureza, susceptíveis de tributação pelos Municípios. Compete à legislação de caráter nacional, portanto, auxiliar na delimitação do critério material do ISS, indicando quais atividades se inserem nos limites competenciais dessa pessoa política. Tudo Isso, por certo, com observância da rígida demarcação constitucional das competências tributárias.²⁷

²² MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 80-82.

²³ A disciplina através da figura do Decreto-lei era embasada no Ato Institucional nº 5 (art. 2º, § 1º).

²⁴ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: Construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 4-5.

²⁵ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: Construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 6.

²⁶ BRASI, STJ. Recurso Especial: Resp. 826.713. Relator: Ministro Roberto Barroso. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12544980>. Acesso em: 12 jul. 2020.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 770.

Por fim, percebe-se que é inegável a importância da Lei Complementar na sistemática do ordenamento jurídico sob a égide da Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO 2. O FENÔMENO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

Os fatos sociais são juridicizados pelas regras estabelecidas pelo direito. Dessa forma, a incidência de uma regra dá luz ao vínculo entre os sujeitos de direito, justamente devido à força da imputação normativa. Esse quadro é universal, de forma que não exclui a norma tributária.²⁸

Assim, caso um desses fatos seja decorrente de acontecimento previsto na norma tributária hipotética, instala-se o fato constituído pela linguagem competente, e dele irradiará o efeito jurídico próprio.²⁹

Na linguagem tributária ocorrerá, conforme Paulo de Barros CARVALHO³⁰, o liame abstrato mediante o qual uma pessoa (sujeito ativo) ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação pecuniária.

O homem, ao buscar o fundamento de validade na norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta empregando, para tanto, a linguagem que o sistema adota como adequada. Dessa forma, acaba impondo o fato e relatando seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que relaciona os sujeitos da relação.

Portanto, Paulo de Barros CARVALHO conclui que a expedição de uma norma individual e concreta, somente será possível se houver outra normal geral e abstrata, que lhe sirva como fundamento de validade. A incidência requer, assim:

(...) por um lado, norma jurídica válida e vigente; por outro, a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada (...) reduz-se, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada em determinado ponto do espaço social e em específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto (...)

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 659.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 659.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 659.

Assim, inicialmente, importará apenas a primeira operação, ou seja, quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese, devendo este ser completo, enquadrando-se no conceito de tipicidade.³¹

O que caracteriza a tipicidade tributária é algo que vai além do fato de ser sempre a lei o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento, mas ainda de haver uma verdadeira aderência ao princípio da Legalidade Estrita, vale dizer, de acordo com CARVALHO, estabelecer a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.³²

Verifica-se, mais uma vez, a utilização das linguagens adequadas: a descritiva e a prescritiva. A descritiva é aquela declarativa, que transmite as informações, já a linguagem prescritiva é dotada de ordens e comandos, indicando como as pessoas devem se comportar. No ramo do Direito, o Cientista Jurídico se vale da linguagem descritiva para narrar os acontecimentos do mundo jurídico, enquanto o Jurista aplica a norma dotada de linguagem predominantemente prescritiva.

Com relação à incidência jurídico-tributária, o autor entende que há uma pressuposição lógica de que a linguagem do direito positivo se projeta sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente. Assim, não haveria diferença entre a percussão de uma norma jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que o sistema jurídico em todas as suas unidades é operado de maneira homogênea.³³

Conforme restou exposto, para a teoria de Paulo de Barros Carvalho, o fenômeno da incidência tributária somente ocorre com a positivação da regra-matriz, essa, por sua vez, exige norma jurídica válida e vigente e, que a realização do evento jurídico seja vertido em linguagem indicada pelo sistema como própria e adequada, vale dizer que, a regra-matriz de incidência é a própria norma tributária em sentido estrito.

A ciência jurídica absorve a conduta humana, constituindo o conteúdo das normas jurídicas. As relações que são constituídas por meio das normas jurídicas e, que devem ser observadas e aplicadas pelos atos de conduta, têm de ser descritas. Para KELSEN, as proposições ou enunciados nos quais a ciência jurídica descreve estas relações devem:

³¹ Para Carvalho (2009, p. 661), para que uma ocorrência seja considerada como fato jurídico tributário, é imprescindível que se satisfaça todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. E, se apenas um destes não for reconhecido, a dinâmica da incidência restará comprometida.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 217.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 21.

(...) como proposições jurídicas, ser distinguidas das normas jurídicas que são produzidas pelos órgãos jurídicos a fim de por eles serem aplicadas e serem observadas pelos destinatários do Direito. Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica - nacional ou internacional - dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas consequências pelo mesmo ordenamento determinadas.³⁴

Para KELSEN, as normas jurídicas não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento, mas sim, a depender do sentido, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos. Mas não são apenas comandos, pois também são permissões e atribuições de poder ou competência.³⁵

Uma proposição-antecedente é aquela que descreve um possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, que implica numa proposição-tese com caráter relacional no tópico do conseqüente. Assim, a regra assume uma posição dúbia, de maneira que, as proposições implicante e implicada estejam ligadas à vontade do legislador, cujo ato de vontade expressa-se por um “dever-ser neutro”, ausente das formas “proibitivas”, “permitidas” ou “obrigatórias”.³⁶

A proposição antecedente vai descrever um evento que possivelmente ocorrerá no meio social, sem que se submeta ao critério empírico de verificação, assumindo-se apenas como “verdadeiro” e “falso”, pois trata-se de proposição tipificadora de um conjunto de eventos.³⁷

A hipótese, na visão de CARVALHO, tem uma relação semântico-descritiva não cognoscente com a realidade, sendo essa a sua dimensão denotativa. Porquanto, se a proposição-hipótese descreve fato que possivelmente ocorreria no seio da sociedade, a proposição-tese prescreve as condutas intersubjetivas. Daí, o conseqüente se apresenta como uma proposição relacional, que liga dois ou mais sujeitos em conduta “proibida”, “permitida” ou “obrigatória”.³⁸

O legislador, então, atua no pressuposto da possibilidade quando disciplina as condutas intersubjetivas, tendo em vista que, o antecedente normativo atua no plano da possibilidade, obrigando o legislador a escolher fatos que possivelmente ocorreriam no plano dos acontecimentos sociais. Assim, conclui CARVALHO, que tendo duas ou mais condutas

³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 62.

³⁵ Para KELSEN, as normas “não são - como, por vezes, identificando Direito com ciência jurídica, se afirma - instruções (ensinamentos). O Direito prescreve, permite, confere poder ou competência - não “ensina” nada. Na medida, porém, em que as normas jurídicas são expressas em linguagem, isto é, em palavras e proposições, podem elas aparecer sob a forma de enunciados do mesmo tipo daqueles através dos quais se constata fatos.

³⁶ CARVALHO, Paulo Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 131.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 132.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 133.

possíveis, existirá a ideia de proibir, permitir ou obrigar um comportamento sobre outra pessoa.³⁹

Dentre os recursos existentes para se compreender o fenômeno jurídico-tributário, tem-se o da regra-matriz de incidência, adotada por Paulo Barros de Carvalho. Para o insigne autor, o esquema além de oferecer um ponto de partida correto, favorece o trabalho de ingresso nos planos semântico e pragmático, pois, suas variáveis lógicas podem ser substituídas pelos assuntos da linguagem do direito positivo.⁴⁰

Para SCHOUERI, a importância de utilizar a estrutura da regra-matriz ao se analisar profundamente a relação jurídico-tributária, consiste no fato de que ela ‘permite uma aproximação analítica da norma tributária’. Para o autor citado, a regra-matriz funciona como um instrumento didático, com vistas a aproximar o objeto de estudo – a tributação - sem de forma alguma esgotá-lo.⁴¹

A hipótese, também conhecida como descritor da norma jurídica está nas regras que instituem os tributos. O legislador formula conceitos sobre os fatos do mundo social, e colhe aqueles cujos signos presumem riqueza econômica. E, dada a quantidade de aspectos de qualquer acontecimento, cabe ao legislador, então, selecionar os caracteres capazes de identificar o fato que se quer juridicizar.⁴²

A partir do oferecimento de critérios de identificação é que se prevê a ocorrência de um evento, para que possa ser reconhecido quando concretizado. Ou seja, oferecer esses critérios significa apontar diretrizes para que sejam reconhecidos sempre que ocorra no contexto social, ainda que não pertençam ao mundo jurídico, mas sim ao dos objetos naturais.⁴³

Como cita Barreto, o entrelaçamento lógico de vários critérios é essencial à irradiação das leis sobre os fatos, de modo que, cada critério exerce e sofre influência dos demais e, a eficácia de uns condiciona-se a outros. Alguns critérios até mesmo dependem da definição exata de outros para sua atuação. Tanto que, a inexistência de qualquer um desses critérios não somente implica na impossibilidade de exigir o tributo, mas também sua incidência se prende à precisa caracterização de cada critério para gerar reflexos na determinação do outro.⁴⁴

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 133-134.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 147.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 958.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 148.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 148.

⁴⁴ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 287.

Assim, no enunciado hipotético encontram-se três critérios identificadores do fato: critério material (Cm), critério espacial (Ce) e critério temporal (Ct). E, no conseqüente, têm-se os seguintes critérios: critério pessoal (Cp) e critério quantitativo (Cq).

2.1.1 No Antecedente

O Antecedente (ou hipótese) de uma norma jurídica é composto pela seleção de certos aspectos do fato que deseja regular, ao descrever uma situação que possivelmente ocorreria no mundo dos fenômenos. CRIVELLI FILHO cita para as normas de competência tributária, uma hipótese cujo processo de enunciação deve ser observado para a criação de enunciados que levará a regra matriz de incidência – produção de linguagem jurídica do direito positivo que levará aos textos do direito positivo:

O antecedente da norma de competência tributária, em síntese, descreve que, se o sujeito competente exercer o processo de enunciação em consonância com o procedimento previsto, dentro de coordenadas de espaço e tempo individualizadas, estará permitido a instituir a regra matriz de incidência tributária.⁴⁵

No dizer de Paulo Barros de Carvalho, a hipótese é a proposição descritiva de determinada situação objetiva real construída pela vontade do legislador, que é quem recolhe os fatos da realidade que pretende disciplinar os qualificando normativamente como “fatos jurídicos”. Conseqüentemente, o legislador escolhe os conceitos que vão selecionar as propriedades do evento.⁴⁶

A hipótese das normas tributárias conceitua, então, o fato que dará ensejo a criação da relação jurídica tributária de forma que, o legislador aponte as propriedades, vale dizer, os critérios que julgou importantes para caracterizar esse fato, e é partir desses critérios que será possível reconhecê-lo sempre que ocorrer efetivamente.

Assim, como já visto anteriormente, tratam-se essas propriedades, ou critérios, de elementos essenciais da hipótese, inclusive da tributária, sendo todos eles igualmente importantes à composição do fato tributário e, é com a presença de todos que surge a obrigação tributária.⁴⁷

⁴⁵ CRIVELLI FILHO, José Luiz. **A Norma de Competência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas: Limitações Materiais e Imunidade “Implícitas”**. Revista de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, V. 122, p. 157-169, 2015, p. 161-162.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 336.

⁴⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 287.

2.1.1.1 Critério Material do ISSQN

Para CARVALHO, o critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa⁴⁸ e refere-se ao comportamento das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de tempo e espaço (critérios temporal e espacial).⁴⁹ Para o estimado autor é impossível analisar o critério material decomposto da hipótese sem reconhecer a presença dos demais critérios:

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo. Sobre isso, aliás, já discorremos. Faz bem recordar, entretanto, que ao conjunto de elementos indicativos, constantes dos antecedentes das normas tributárias, e que nos oferecem a ocasião de reconhecer as circunstâncias de lugar e de tempo que tolhem o conteúdo do critério material, dentro de parâmetros precisos e específicos, nominamos, respectivamente, de um critério espacial e critério temporal da hipótese tributária.⁵⁰

Contudo, ao abstrair-se de critérios de tempo e de espaço, tem-se um dado comportamento humano sintetizado por um verbo com seu respectivo complemento.⁵¹

Com isso, tem-se que o aspecto material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN - é “prestar serviço”. A essência desse aspecto não está no termo “serviço” isoladamente, como bem observa BARRETO, mas na atividade humana que dele decorre em prestar o serviço, tendo em vista que “serviço” abrangeria qualquer bem imaterial o que, no entanto, faria com que incidisse o imposto onde não houvesse a “prestação de serviços, situação essa que conduz a inconstitucionalidade na instituição e exigência do ISSQN sobre as obrigações de dar, situação incompatível com a exigência do tributo⁵²

Assim, isolar o verbo com o seu complemento consiste na técnica jurídica de entender a prestação de serviço como atividade em proveito alheio, tendo em vista que, prestar atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza ou capacidade contributiva. E, com o entendimento sistemático da Constituição Federal faz-se necessário o reconhecimento de

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 766.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 336.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 339.

⁵¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 285.

⁵² BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 301.

riqueza, assim sendo, somente seria reconhecida a prestação de serviços economicamente mensurável, ou seja, quando esse esforço é feito em prol de outrem.⁵³

É necessário enfatizar que a expressão “prestar serviços de qualquer natureza” não envolve os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, devido constar expressamente a previsão no art. 156, III, da Constituição Federal⁵⁴, tendo em vista fazerem parte de competência dos Estados e do Distrito Federal, e fazerem parte da cobrança do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços – ICMS.⁵⁵

CARVALHO aponta as seguintes situações, sobre as quais não inclui na expressão “serviços de qualquer natureza”: o serviço público⁵⁶, o trabalho para si próprio⁵⁷ e o trabalho efetuado na relação de subordinação pelo vínculo empregatício.⁵⁸

BARRETO entende que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN é “a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço a adimplir uma obrigação de fazer”.⁵⁹ Para o autor, só haverá a incidência do ISSQN debaixo de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador de serviço, concordando então, com o pensamento de CARVALHO⁶⁰:

Só será possível a incidência de ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração.

Ainda, MASINA cita que o princípio da capacidade contributiva impõe que apenas os serviços que apresentam conteúdo econômico podem ensejar a incidência do ISSQN, sendo excluídos, então, os serviços gratuitos.⁶¹

Portanto, para que seja configurada a prestação de serviços deverá ocorrer o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade a

⁵³ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 301.

⁵⁴ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. in: Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 12 jul. 2020.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 766.

⁵⁶ O serviço público é abrangido pela imunidade tributária constitucional, conforme o art. 150, IV, a, CF/88.

⁵⁷ O trabalho efetuado para si próprio é despido de natureza econômica. Ainda, Barreto (2009, p. 301) cita: “É, na verdade, impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo.”

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 767.

⁵⁹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 302-303.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 768.

⁶¹ MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p 78.

outra pessoa (tomador), essa por sua vez, remunera o prestador (preço do serviço). Mostra-se, assim, necessária a existência de duas pessoas diversas, uma na condição de prestador e outra na de tomador, sem que se cogite alguém que preste serviço a si próprio.⁶²

2.1.1.2 Critério Espacial do ISSQN

A importância de estudar o critério espacial das hipóteses tributárias é porque nele contém os elementos necessários e suficientes para se identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico. O critério espacial é que fornece os elementos que permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência de determinado evento.⁶³

Nos supostos das normas tributárias se encontram os elementos indicadores da condição de espaço, que terão 3 (três) formas compositivas, que no dizer de CARVALHO, conduz a classificar o tributo conforme ‘o grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária’, hipótese cujo critério espacial alude a: determinado local para a ocorrência do fato típico; ou áreas específicas, de forma que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; ou, por fim, generalidade, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.⁶⁴

Na visão de CARVALHO, o dado genérico poderá conter elementos mais específicos. Essa especificidade pode dar-se tanto de forma restritiva do âmbito espacial da legislação produzida pelo ente político em face da sua territorialidade, quanto de modo extensivo, quando retrata a extraterritorialidade (quando for objeto de acordos e convênios).⁶⁵

Tanto a Lei Complementar quanto a Lei Ordinária, ambas somente serão válidas se, formal e materialmente, observarem as exigências superiores do sistema, ou seja, deverão respeitar os padrões constitucionais genéricos e seus comandos, sob pena de inconstitucionalidade, na visão de BARRETO.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 767.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 464-465.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 341-342.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 466.

No caso específico do ISSQN, a Lei Complementar tem função importante, tendo em vista que, para a repartição do imposto concorre ao lado do critério material e territorial. Assim, existirão tantos impostos sobre serviços, quanto forem a quantidade de municípios que o instituírem.⁶⁶ Portanto, o fato de se prestar serviços somente surtirá efeitos se a prestação ocorrer dentro do espaço limítrofe do território municipal (ou distrital) competente para tributar.⁶⁷

Do exame do art. 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003 observa-se que a definição do local é feita pela localização do estabelecimento do prestador de serviços.⁶⁸ Desta feita, tem-se que o critério espacial será definido pelo município onde se encontra o estabelecimento do prestador⁶⁹ (admitidas algumas exceções, conforme consta no próprio texto da Lei Complementar nº 116/03).⁷⁰

BARRETO define o estabelecimento como ‘complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade’. Diferente da empresa que é a atividade organizadora de bens ou da prestação de serviços, o estabelecimento é seu órgão, funcionando como promotor de suas ações ou movimentos. Na prática, pode-se distinguir o estabelecimento principal (ou matriz) dos demais (filiais, sucursais e agências), pelo fato destas agirem sempre em relação de subordinação àquelas (recebendo ordens).⁷¹

Essa análise é imprescindível para evitar o conflito de competência entre os Municípios, e entre Municípios e Estados. Assim, a doutrina majoritária e a jurisprudência vinham adotando o sentido de ser devido o ISS no Município em que esteja localizado o estabelecimento prestador quando os serviços forem executados em municípios diversos⁷², porém, novas

⁶⁶ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 315.

⁶⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 316.

⁶⁸ Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...) BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁶⁹ No entanto, na prática, ocorre uma dificuldade em se definir estabelecimento prestador, por isso, conforme BARRETO, as leis instituidoras de ISS tem listado uma série de elementos indicativos como: “a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços; b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas; c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários; d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos; e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador”.

⁷⁰ As exceções estão previstas nos incisos I a XXV, do art. 3º da LC Nº 116/2003. (...) BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁷¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 323.

⁷² BARRETO entende que o 3º da LC nº 116/2003 é inconstitucional por afrontar o princípio da territorialidade das leis tributárias, pelo fato de invadir a área de competência de outros municípios.

divergências surgiram a partir de julgamento de *leading cases* pelo STJ, que interpretou da LC nº 116/2003 critérios diferentes a cada caso concreto.⁷³

2.1.1.3 Critério Temporal do ISSQN

Para CARVALHO, o critério temporal surge da necessidade natural de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato. Esse critério é que oferece os elementos necessários para se saber, com exatidão, o preciso instante da ocorrência do fato, momento esse em que nasce a relação jurídico-tributária, e conseqüentemente, o direito subjetivo do Estado, bem como, o dever jurídico para o sujeito passivo.⁷⁴

A Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional) dispõe que, se considera ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos em dois momentos: situação de fato ou situação jurídica.⁷⁵ No entanto, há a ressalva que a lei poderá dispor diferente, desde que, respeitada a Lei Maior do nosso País, essa autorização é para que o legislador ordinário possa fixá-lo em qualquer momento, porém que seja superior àquele fixado em seus incisos.⁷⁶

Sabe-se que o ISSQN será devido pelo fato ‘prestar serviço’ e não pelo negócio jurídico decorrente da prestação, vale dizer, importa a atividade material na qual equivale o serviço, assim, serviço é fato, ainda que compreendido dentro de um contrato.⁷⁷

2.1.2 No Consequente

Para Paulo de Barros Carvalho o consequente é aquela parte do juízo hipotético que estipula como será regulada a conduta, prescrevendo, assim, direitos e obrigações para as pessoas físicas e jurídicas envolvidas no fato jurídico tributário. Na hipótese, o prescritor

⁷³ BRASIL, STJ. EDcl no REsp 1380710/SC, rel. Ministro Og Fernandes. Julgado em 3/4/2014. DJe 9/4/2014 (entendimento expresso no voto, que é posterior ao recurso repetitivo analisado) e STJ, 1ª Turma, AgInt no REsp 1.502.963/SC, rel. min. Maria Regina Helena Costa, DJe 12/5/2016.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 344.

⁷⁵ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁷⁶ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 307.

⁷⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 307.

oferece critérios para identificar, do vínculo jurídico que nasce, o objeto e os sujeitos envolvidos, bem como o comportamento esperado destes últimos pela ordem jurídica.⁷⁸

Portanto, com o recolhimento dos conceitos abstraídos do prescritor da norma, o conseqüente normativo esquematiza a previsão de uma relação jurídica obrigacional-tributária.

Para CARVALHO a obrigação tributária é uma relação jurídica de cunho patrimonial, que envolve um sujeito ativo (titular do direito subjetivo de exigir a prestação) e um sujeito passivo (aquele que é cometido do dever de cumpri-la). Para o autor, o conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico-tributário descrito no suposto dessa norma, é onde se situa o nexó lógico que se instala um enunciado factual.⁷⁹

Com a regra acima exposta, tem-se o fato relacional, ou relação jurídica tributária exige a presença 3 (três) elementos: o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto; todos estes entrelaçados num vínculo abstrato, os 2 (dois) primeiros compõem o Critério Pessoal (Cp) e o último se trata do Critério Quantitativo (Cq).

2.1.2.1 Critério Pessoal

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica, o credor e o devedor.⁸⁰ Estes são denominados respectivamente de sujeito ativo e de sujeito passivo.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e detentor da competência tributária conferida pela Constituição Federal de 1988⁸¹ conforme se pode observar no texto do Código Tributário Nacional⁸²:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.⁸³

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 366-367.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 490.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 367.

⁸¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *in*: Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 11 jul. 2020.

⁸² Para Carvalho (2019, p. 384) o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no direito positivo brasileiro, inaproveitável, uma vez que, traz uma ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas competentes para instituir os tributos também podem ser sujeitos ativos.

⁸³ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.

E, no caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o sujeito ativo da relação é o Município (ou Distrito Federal).⁸⁴ Já com relação ao critério a ser adotado, para BARRETO, é o territorial que definirá o sujeito ativo competente, ou seja, aquele em cujo território ocorrer o fato tributário. Então, em regra, o sujeito ativo do ISSQN é o Município (ou Distrito Federal) em cujo território realiza-se a prestação de serviços.⁸⁵

Na visão de CARVALHO, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é “a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária”.⁸⁶ Já nos termos da Constituição Federal é, no dizer de BARRETO, o “destinatário da carga tributária”. Já de acordo com o Código Tributário Nacional o sujeito passivo é qualquer um que tenha relação com a materialidade da hipótese de incidência, seja ele contribuinte ou responsável da obrigação tributária:⁸⁷

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.⁸⁸

Portanto, o sujeito passivo da relação jurídica de natureza tributária é o titular da riqueza descrita no antecedente da normal geral e abstrata, que no caso do ISSQN é aquele que presta serviços, “em relação a cada prestação, concretamente considerada”. Pois, é a pessoa que deverá ter o seu patrimônio diminuído tendo em vista ser aquela que provoca ou causa o acontecimento do fato e dele extrai proveito ou vantagem.⁸⁹

⁸⁴ É preciso enfatizar que a competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na visão de Barreto, não é privativa dos municípios, uma vez que, o Distrito Federal também possui competência para fazê-lo. BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 352.

⁸⁵ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 353.

⁸⁶ Para CARVALHO, nos domínios jurídicos, contribuinte é o sujeito de direitos que ocupa a posição sintática de devedor no polo passivo da obrigação tributária. O autor também fala sobre a classificação em contribuinte de fato e contribuinte de direito, mas apenas para registrar o caos que ela trouxe à ordem jurídica ao ser adotada pelo CTN, para ele em algumas ocasiões é necessário abandonar essa classificação, no entanto, não é tão fácil como parece.

⁸⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 353.

⁸⁸ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁸⁹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 354.

O regime constitucional vigente no Brasil também não permite que o legislador ordinário atribua sujeição passiva àquele que não seja o prestador de serviços, tendo em vista que visa à segurança jurídica dos contribuintes, conforme BARRETO.⁹⁰

2.1.2.2 Critério Quantitativo

O objeto do liame obrigacional tributário é o centro de convergência para onde afluem as atenções e preocupações dos sujeitos, ou no dizer de CARVALHO, é o centro de convergência do direito subjetivo, um valor patrimonial expresso em dinheiro.⁹¹ E é justamente deste objeto que se trata o critério quantitativo, da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

Quando se fala em critério quantitativo na Teoria de CARVALHO, se trata da conjugação de 2 (dois) elementos: a Base de Cálculo (Bc) e a Alíquota.⁹²

Enquanto BARRETO conceitua a base de cálculo como a descrição legal de um padrão de referência que possibilita se quantificar a grandeza financeira do fato tributário,⁹³ CARVALHO cita que a função da base de cálculo é ‘medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador’⁹⁴, em sua obra ele diz o seguinte sobre a base de cálculo:

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.⁹⁵

Assim, nos ditames de suas funções, a base de cálculo funcionará como um instrumento jurídico idôneo para dizer a grandeza efetiva do fato jurídico, que no caso do ISSQN como já visto, trata-se da ‘prestação de serviços’. Posto isso, verifica-se que a base de cálculo do ISSQN é o quanto custou o serviço prestado, vale dizer, ‘o preço do serviço’, devendo nele ser incluído todo o *quantum* que foi entregue pelo tomador ao prestador do serviço – *quantum debetur*.⁹⁶

⁹⁰ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 357.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 491.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 409.

⁹³ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 362.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 411.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 413.

⁹⁶ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 363.

O outro elemento que compõe o critério quantitativo é a alíquota. BARRETO a conceitua como a relação existente entre uma grandeza (nesse caso, a base de cálculo) e a dívida tributária.⁹⁷ No entanto, não se trata apenas de percentagem aplicada – embora o seja na maioria das vezes, mas também não há impedimento de que seja aceita em termos monetários.⁹⁸

De toda forma, a alíquota não pode ser considerada isoladamente, mas sempre associada à base de cálculo pois, ambas combinadas traduzem um resultado que, obrigatoriamente, terá um resultado de cunho pecuniário. Para CARVALHO, a alíquota não é apenas um componente aritmético à determinação da quantia (valor da prestação tributária), mas também se relaciona à ‘própria legitimidade da imposição tributária’.⁹⁹

Para o autor, ainda, as alíquotas constituem ‘elementos preciosos na realização dos objetivos extrafiscais do Estado, ao manipular as várias figuras impositivas’.¹⁰⁰ Ele cita 2 (dois) tipo de alíquotas:

[...] (a) um valor monetário fixo, ou variável em função das escalas progressivas da base de cálculo (p. ex. : \$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representado pela quantia monetária). Aparecendo em forma de fração (b), uma alíquota pode ser proporcional invariável (p. Ex. : 1/25 da base de cálculo, seja qualificada para seu valor monetário); proporcional progressiva (reduzida na base de cálculo, aumenta a proporção) ou proporcional regressiva (reduzida na base, diminui a proporção). Além disso, como alíquotas fornecidas progressivas, podem aumentar por degraus ou escalões (caso nossa pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que uma lei indicar.

BARRETO conceitua a alíquota como a relação existente entre uma grandeza, nesse caso, a base de cálculo e a dívida tributária, ou seja, no caso do ISSQN seria o fator que ao ser aplicado à base de cálculo, expressa apenas o indicador da proporção a tomar em relação ao preço do serviço.¹⁰¹

Abstraindo-se das classificações de CARVALHO, temos na análise normativa a alíquota como indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo. E, como já foi dito, para se chegar ao *quantum debetur*, a alíquota deve ser utilizada de forma conjugada com a base de cálculo, o que impõe a figuração da alíquota do ISSQN em Lei, tendo em vista compor o Critério Quantitativo, a alíquota se submete ao princípio da legalidade estrita.¹⁰²

⁹⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 426.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 424.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 423-424.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 621.

¹⁰¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 426.

¹⁰² BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 427.

Dessa forma, como diz BARRETO, ‘a alíquota deverá estar obrigatoriamente indicada na lei criadora do ISS’ e, o texto da referida lei (Lei Complementar 116/2003) diz o seguinte:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).¹⁰³

Sendo assim, conforme determinado na Lei complementar 116 de 2003, a alíquota máxima do ISSQN é de 5%¹⁰⁴ e alíquota mínima é de 2% sobre os serviços prestados (base de cálculo), que comporá o objeto da obrigação tributária, ou seja, o critério quantitativo.

¹⁰³ BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 24 jul. 2020.

¹⁰⁴ Aires F. Barreto entende que é possível exceder a alíquota teto de 5% fixada pela Lei Complementar nº 116/2003, tendo por base a Constituição Federal no art. 82, § 2º d ADCT, que prevê a criação de adicional de até meio ponto percentual (0,5%) na alíquota do ISS, ou de algum imposto que por ventura vier a substituí-lo, sobre os serviços supérfluos. Para o mesmo autor, ainda, a Constituição fala em alíquotas máximas, podendo ser estabelecidas várias alíquotas máximas, levando em consideração à natureza dos serviços. BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 429.

CAPÍTULO 3. O FATO GERADOR DO ISSQN

3.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

É sabido que o Código Tributário Nacional adotou o termo “fato gerador” como semelhante à “hipótese de incidência”, no entanto, deve-se levar em consideração que se trata de institutos distintos, sendo que este último já foi abordado no capítulo anterior:¹⁰⁵

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.¹⁰⁶

O termo “fato” indica aquilo que efetivamente ocorreu no mundo concreto (ou no plano dos fatos ainda não juridicizados), sendo assim, é inadequado utilizar o termo fato gerador para designar algo que ainda não ocorreu, mas que poderá ocorrer e, nesse caso, trata-se da hipótese de incidência, uma previsão meramente abstrata, que no seara tributário, deverá ser escrita em Lei.¹⁰⁷

Devido a essa dubiedade de sentido, SCHOURI adverte que é necessário investigar, ao ler um texto legal ou doutrinário, se o termo “fato gerador” está sendo empregado em seu sentido abstrato ou concreto.¹⁰⁸

O Código Tributário Nacional trás 2 (duas) situações para a ocorrência do fato gerador, a situação de fato e a situação jurídica:¹⁰⁹

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

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.¹¹⁰

¹⁰⁵ Para Paulo de Barros Carvalho, a linguagem adotada pelo CTN é incoerente, pois o fato gerador seria a situação de fato, ou situação jurídica, capaz de gerar efeitos que lhe são próprios, sendo inadequado o termo “fato gerador”, uma vez que, nenhum efeito surtirá em termos de obrigação tributária.

¹⁰⁶ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 31 jul. 2020.

¹⁰⁷ RIBEIRO FILHO, Kleber Sampaio. **ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e os Serviços Médicos**. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/issqn-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-os-servicos-medicos/>. Acesso em 31 de jul. de 2020.

¹⁰⁸ SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 976.

¹⁰⁹ Paulo de Barros Carvalho critica essa classificação, pois parece que a legislação admite existirem situações, que mesmo disciplinadas pelo direito, não sejam jurídicas.

¹¹⁰ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 06 ago. 2020.

As situações acima descritas são as que ensejam no fato jurídico tributário, ou pela nomenclatura adotada pelo CTN no fato gerador. Sendo assim, considera-se ocorrido o fato gerador do ISSQN quando ocorrer a efetiva prestação de serviços pelo prestador ao tomador.

3.1.1 Os serviços de qualquer natureza

Como já visto anteriormente, o termo “serviço” é o núcleo material do ISSQN, podendo-se subtrair do texto da Constituição Federal que seu conceito constitucional apresenta o seguinte significado:¹¹¹

[...] obrigação de fazer prestada em favor de terceiro como um fim-em-si-mesmo, que tenha conteúdo econômico, regulada pelo Direito Privado ou pelo Direito Administrativo, que não seja serviço público e não se confunda, total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades contidas nas demais regras de competência dos impostos.

A Carta Magna confere aos Municípios competência para instituir imposto de sobre “serviços de qualquer natureza”.¹¹² Sendo assim, na visão de CARVALHO é perceptível que além da exigência de definição por meio de lei complementar, deve haver “serviços de qualquer natureza”.¹¹³ Ou seja, se de um lado a Constituição confere aos municípios autonomia, do outro limita seu campo de atuação, conforme bem observou MASINA:

A mesma Constituição que concede autonomia a determinado Ente Político, a limita-seja através das demais normas de competência tributária que garantem aos outros Entes diversas parcelas do mesmo poder, seja por meio das limitações constitucionais ao poder de tributar, seja, finalmente, através de leis complementares nacionais.¹¹⁴

A expressão que completa o critério material do ISSQN “de qualquer natureza” não se confunde com “qualquer tipo de serviço”¹¹⁵, outrossim, diz respeito a competência impositiva municipal conferida pela Constituição, na opinião de HARADA. No entanto, apesar do grau de amplitude da Constituição, a sua limitação se dá por meio da Lei Complementar nº 116 de 2003,

¹¹¹ MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 79.

¹¹² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. in: Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 11 jul. 2020.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 772.

¹¹⁴ MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 81.

¹¹⁵ Como pensavam os defensores da exemplificatividade da lista de serviços. HARADA, Kiyoshi. **Fato Gerador do ISS**. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/466028060/fato-gerador-do-iss>. Acesso em: 10 ago. 2020.

que carrega consigo uma lista de serviços anexa, cujo conteúdo lista os serviços passíveis de tributação do ISSQN.

É justamente a respeito da alteração dessa lista (rol anexo à Lei Complementar nº 116/2003) que se trata o presente trabalho, acerca da inclusão dos provedores de acesso à internet, que até agora a jurisprudência da Suprema Corte não admitiu a tributação por meio de ICMS.

3.1.2 Cláusula “definidos em lei complementar”

Já foi percorrido no capítulo 1 deste trabalho a importância da lei complementar para o ISSQN. Entretanto, este tópico destina-se a apresentar uma breve crítica à redação do texto constitucional a respeito do imposto com toda a sistemática da Constituição Federal de 1988 e seus princípios. O texto traz a seguinte redação:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir os impostos sobre:

(...)

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

Do texto é possível notar que o constituinte deixou a cargo do legislador ordinário definir quais serviços seriam tributáveis por meio do imposto. O que configura uma afronta ao princípio da autonomia municipal. É importante destacar que a lei complementar não é hierarquicamente superior a lei ordinária, pois veiculam conteúdos diferentes, estando a primeira restrita a edição de normas gerais, ela não cria tributos, não podendo também inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição.

Assim, a Lei Complementar pode listar as atividades tributáveis pelo ISSQN, no entanto, não pode ampliar o conceito de serviços para estender a competência tributária municipal, pois configuraria uma ofensa ao princípio da autonomia municipal, tendo em visto que os municípios também a exerce por meio competência tributária.¹¹⁶

A respeito da lista definir os serviços tributáveis pelos municípios BARRETO faz a seguinte crítica:

É assente que a lei complementar não cria tributo. Curiosamente, porém, a mesma doutrina que sustenta que a lei complementar não cria tributo; que as hipóteses de incidência não podem ser erigidas por lei complementar, porque isto é matéria privativa do legislador ordinário, admite a validade desta lista.

(...) a definição, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal, porque, se a Lei Complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga

¹¹⁶ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 109.

constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal.¹¹⁷

A crítica é exposta pelo fato de que há muitos casos em que se pretende cobrar o imposto sobre serviços sobre atividades que não são serviços, parece ilógico, mas ocorre com o pretexto de que estas atividades foram listadas por meio de lei complementar. É preciso enfatizar que a Constituição Federal de 1988 é rígida, a lei complementar não pode modificá-la (nem ampliar, nem restringir), somente por meio de Emenda à Constituição é possível tal alteração.¹¹⁸

3.1.3 A questão da habitualidade

Para Paulo de Barros Carvalho, a questão da habitualidade é um problema de fraseologia jurídica que até hoje os cientistas se ocuparam, mas não acharam solução definitiva, no que diz respeito à sua semântica vaga, ambígua e plurissignificativa. Entretanto, o autor considera o termo “habitual” como:

(...) aquilo que não é esporádico, atípico, ou se quisermos utilizar linguagem afirmativa, aquilo que se repete, que tem constância, que se renova, assim no tempo, que no estilo. Costumamos chamar de *habitualidade* a reiteração de certo comportamento, a celebração iterativa de atos, de tal forma que mesmo considerado isoladamente pressupõem outros, que o antecedam ou que lhe sejam posteriores. (...) o ato habitual, muitas vezes, traz consigo a marca da reiteração, o timbre repetitivo.

Alguns autores costumam se apoiar na habitualidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte para qualificação do serviço pago pelo ISSQN, conforme diz HARADA; para ele a habitualidade não é essencial para se tributar pelo imposto, mas apenas para caracterizá-lo, uma vez que, esse requisito não possui fundamento constitucional, o que é diferente para o caso do profissional autônomo, que exerce determinada profissão dotada de continuidade.¹¹⁹

Apesar da habitualidade ser uma característica para os profissionais autônomos, tal consideração independe de registro, uma vez que, alguém que não seja registrado como profissional autônomo, presta serviços, com ou sem estabelecimento fixo, seus atos serão tidos como habituais, devido a continuidade e a frequência destes.¹²⁰ Tampouco, como cita

¹¹⁷ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 107-109.

¹¹⁸ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 110.

¹¹⁹ Para HARADA seria diferente caso o próprio município tributante viesse a inserir, em sua lei tributária, o requisito da habitualidade do serviço prestado, hipótese essa em que caracterizaria a autolimitação de competência impositiva, legítima e constitucional. HARADA, Kiyoshi. **Fato Gerador do ISS**. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/466028060/fato-gerador-do-iss>. Acesso em: 10 ago. 2020.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 774.

BARRETO, poderá afastar a incidência do ISSQN pelo fato de que a prestação de serviço é uma pequena parcela das múltiplas atuações do prestador¹²¹:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.¹²²

BARRETO entende que não basta à ocorrência do fato gerador apenas prestar serviço, é necessário que essa prestação se dê com habitualidade. Para o autor, a prestação de serviço não habitual, esporádica e sem reiteração não expressa a realização da materialidade da hipótese de incidência do ISSQN:

O não-cabimento do ISS, nesses casos, deve vir explicitado em lei. Todavia, a ausência dessa excludente não tem o condão de acarretar a incidência do ISS, porque não há, nessas situações, manifestação da capacidade contributiva.

Portanto, nota-se que a análise da habitualidade está condicionada à ocorrência do fato gerador, se esta será relevante ou não no caso do serviço prestado para fins de tributação por meio do ISSQN.

3.2 OS SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET

No atual cenário mundial é de notória importância a comunicação, de forma que, têm surgido diversos meios para possibilitá-la, como os crescentes avanços tecnológicos. Assim, também, os tribunais têm que se manifestar em diversas decisões a respeito destes mecanismos em seu dia-a-dia, dentre eles, os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, inclusive na seara tributária.

Para este trabalho será necessário conceituar o seu objeto de pesquisa - provedor de acesso à internet - baseado nas normas existentes e nas definições fornecidas pelo Direito Privado por força do art. 110 do Código Tributário Nacional,¹²³ assim como cita BRITO:

(...) o legislador da norma de organização de cada tributo não é livre para alterar esses *conceitos* do direito privado, quando isto implicar em modificação da *competência* do

¹²¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 304.

¹²² BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 ago.2020.

¹²³ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 15 ago. 2020.

sujeito da relação obrigacional tributária, até porque pode resultar em conflito de competência.

Da mesma forma, o intérprete aplicador destas normas tributárias não pode utilizar-se dessa definição ou desse conteúdo de tais institutos, conceitos e formas para modificar efeitos tributários adotados pelo legislador delas, salvo se elas resultarem em modificação da competência.¹²⁴

Ainda BOTELHO diz que ‘Assim, não se poderá dar à aplicação tratamento tributário autônomo ou próprio, que se divorcie da definição que o fato possa obter à luz do direito privado’.¹²⁵ Portanto, nos parágrafos seguintes serão conceituados os termos “internet” e “provedor de acesso à internet”, bem como será discorrido sobre a natureza jurídica deste último.

A internet é uma rede mundial de computadores (*word wide web*) que torna possível a todos os computadores que dela fazer parte se interconectarem. O provedor de acesso à internet é aquele que fornece o meio, nesse caso, o endereço de IP (*internet protocol*) para a conexão à internet, além de direcionar o tráfego de dados para as melhores rotas disponíveis.¹²⁶ A Norma nº 04/95 do Ministério das Comunicações¹²⁷ define o provedor de serviço de conexão à internet como “entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet”.¹²⁸

Para MOREIRA a conexão à internet ocorre da seguinte maneira:

(...) o usuário discar através de seu modem o número da linha telefônica do provedor de acesso, fornecendo um nome de identificação (log-in) e uma senha. Quando a chamada chega no provedor, este verifica (dentro a faixa de IPs cuja autorização de uso obteve junto à FAPESP) qual número de IP está disponível, cedendo-o ao assinante. A partir de então, a rede telefônica passa a ser o meio pelo qual o usuário irá acessar toda a infra-estrutura de telecomunicações existente para navegação na Internet.

Verifica-se, assim, que os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet consistem em 2 (duas) funções: fornecer ao usuário o número de IP (*Internet Protocol*) para que o usuário possa ser identificado na rede mundial e, direcionar (por meio de roteadores –

¹²⁴ BRITO, Edvaldo. **Software ISS, ICMS ou Imunidade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 5, p. 19-28, 2005, p. 25.

¹²⁵ BOTELHO, Fernando Neto. **VoIP versus ICMS**. Jurisp. Mineira, Belo Horizonte, a. 57, nº 176/177, p. 21-59, janeiro/junho 2006, p. 40.

¹²⁶ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005, p. 6.

¹²⁷ Trata do uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à internet.

¹²⁸ ANATEL. Norma nº 04/1995 do Ministério das Comunicações. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/hotsites/Direito_Telecomunicacoes/TextoIntegral/ANE/prt/minicom_19950531_148.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020.

que podem ou não ser fornecidos pelo provedor) os “pacotes” de informações enviados pelo usuário para estes possam acessar as vias mais rápidas para chegar ao seu destino final.¹²⁹

Pode-se concluir então, que o provedor de acesso à internet tão somente fornece ao usuário o meio (endereço de IP) para a conexão e direciona os dados para as rotas disponíveis, é justamente aí que reside a polêmica tributária. Diferentemente, a rede que de fato transporta os pacotes de dados é das empresas de telecomunicações titulares que prestam o Serviço de Rede de Transporte de Telecomunicações – SRTT.¹³⁰

CARVALHO entende que o provedor de acesso à internet somente agrega a um serviço de telecomunicações preexistente ‘mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações’.¹³¹

Diante o exposto, temos 2 (dois) institutos diferentes, conforme a Lei nº 9.472/1997 que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, o serviço de telecomunicação e o serviço de valor adicionado. O primeiro é tributado pela ICMS conforme a Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹²⁹ MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005, p. 8.

¹³⁰ O Serviço de Rede de Transporte de Telecomunicações (SRTT) é destinado a transportar sinais de voz, telegráficos, dados ou qualquer outra forma de sinais de telecomunicações entre pontos fixos. São compreendidos na prestação desse Serviço:

1. Serviço Especial de Repetição de Sinais de TV e Vídeo
2. Serviço Especial de Repetição de Sinais de Áudio
3. Serviço por Linha Dedicada
 - 3.1. Serviço por Linha Dedicada para Sinais Analógicos
 - 3.2. Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais
 - 3.3. Serviço por Linha Dedicada para Telegrafia
 - 3.4. Serviço por Linha Dedicada Internacional
 - 3.4.1. Serviço por Linha Dedicada Internacional para Sinais Analógicos
 - 3.4.2. Serviço por Linha Dedicada Internacional para Sinais Digitais
 - 3.4.3. Serviço por Linha Dedicada Internacional para Telegrafia

4. Serviço de Rede Comutada por Pacote
5. Serviço de Rede Comutada por Circuito
6. Serviço de Comunicação de Textos (Telex)

Disponível

em:

<<https://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalNivelDois.do?codItemCanal=1249&nomeVisao=Informa%E7%F5es%20T%E9cnicas&nomeCanal=Comunica%E7%E3o%20via%20R%E1dio&nomeItemCanal=Servi%E7o%20de%20Rede%20de%20Transporte%20de%20Telecomunica%E7%F5es>>. Acesso em: 15 ago. 2020.

¹³¹ Apud MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005, p. 11.

O segundo é tratado na Lei nº 9.472 de 1997, e ela mesmo dispõe que o serviço de valor adicionado não deve ser confundido com o serviço de telecomunicações:

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.

Ainda, a Norma nº 004/1995 editada pela Anatel trouxe a seguinte definição:

c) Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;¹³²

Assim, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, após anos de discussões, concluíram que os serviços prestados pelo provedor de acesso à internet têm natureza jurídica de Serviço de Valor Adicionado¹³³, sendo excluído então da classificação dos serviços de comunicação, nos termos do art. 61, §1º da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações).

Neste trabalho é seguida a opinião de CARVALHO, de que não se confunde o serviço de telecomunicações por si só com aquilo que lhe dá suporte, se baseando na regra-matriz de incidência, não seria admitida pela Constituição Federal de 1988 cobrar imposto para aquilo que está além do disposto em seu texto, de que incide ICMS sobre os serviços de comunicação, e no que concerne aos demais serviços, incluindo os dos provedores de acesso à internet, incide o ISSQN, desde que previstos na lista da Lei Complementar nº 116 de 2003.¹³⁴

No entanto, a Suprema Corte ainda não fez uma análise sobre o tema, carecendo então, de um entendimento constitucional a respeito de sua natureza jurídica.

¹³² ANATEL. Norma 04/95 do Ministério das Comunicações. Uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à internet. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/hotsites/Direito_Telecomunicacoes/TextoIntegral/ANE/prt/minicom_19950531_148.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020.

¹³³ b) Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações; ANATEL. Norma 04/95 do Ministério das Comunicações. Uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à internet. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/hotsites/Direito_Telecomunicacoes/TextoIntegral/ANE/prt/minicom_19950531_148.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020.

¹³⁴ Apud MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005, p. 11.

CAPÍTULO 4. PERSPECTIVAS PARA O ISSQN

4.1 NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS: POSICIONAMENTO DO STJ

Primeiramente, é importante frisar que a Constituição Federal de 1988 possui uma separação rígida das competências tributárias. Essa divisão é exaustiva, significando que não é admitida dupla incidência sobre o mesmo fato, no que diz respeito aos impostos.¹³⁵ No entanto, existem *hard cases*, que são casos de difícil resolução pelo Judiciário devido ao seu conteúdo de competência conflituosa, inclusive na área de Direito Tributário, em que o Fisco necessita de definições para tributar.

E, com a globalização e as inovações tecnológicas se tem uma grande dificuldade em alcançar tais conceitos, portanto, como já visto, o direito tributário, com auxílio da doutrina e da jurisprudência, os procura no Direito Privado, lhe sendo vedado criar definições próprias. No entanto, por vezes ocorrerá ausência de definição ou dubiedade de definições, o que impacta fortemente nas competências tributárias, gerando conflitos.

Dentre os conflitos de competência existentes, há os que ocorrem entre Estados e Municípios acerca da tributação, se incidiria ICMS ou ISSQN em determinados casos. Como já visto, a regra de competência do ICMS é àquela relativa as operações de circulação de mercadorias e serviços de comunicação. Já a regra para o ISSQN na opinião de MASINA é a seguinte:

(...) restringe sua instituição e cobrança a hipóteses em que se verificar a ocorrência de prestação de serviço, aqui entendida como a obrigação de fazer (obrigação-fim) realizada em favor de terceiro, que tenha conteúdo econômico, prestada em regime de Direito Privado ou de Direito Administrativo (quando a Administração Pública for a parte contrariante), que não se confunda, total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades dispostas nas demais regras de competência tributária e esteja prevista na lei complementar a que se refere o art. 156, III, CRFB.¹³⁶

Dentre os casos de conflito de competência acerca da incidência de ICMS ou ISSQN, temos o caso dos serviços prestados pelo provedor de acesso à internet.

O Superior Tribunal de Justiça se manifestou, sobre o tema pela primeira vez, por meio da primeira turma, em meados de 2001, no julgamento do Recurso Especial nº 323.358/PR, de relatoria do Ministro José Delgado que entendeu à época serem serviços de comunicação devido

¹³⁵MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 86.

¹³⁶MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 115.

à relação existente entre o prestador de serviços e o usuário ser de natureza negocial, conforme MOREIRA.¹³⁷

Na ementa, o Provedor de Internet foi definido como um agente interveniente que presta serviços de comunicação, ou seja, é aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na internet, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações e outras funções, e que tem como finalidade efetuar um serviço que de alguma forma envolve processo de comunicação com o cliente, pelo fato de deter os meios e técnicas que o permite alcançar a situação de fato.

Assim, se chegou à conclusão de que, qualquer serviço oneroso de comunicação estaria sujeito ao ICMS, não escapando da tributação por meio do imposto também os serviços prestados pelos provedores de conexão à internet, não sendo este, então, serviço de valor adicionado.¹³⁸

Na segunda vez, a manifestação ocorreu por conta da segunda turma, no Recurso Especial nº 456.650/PR em 2003, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon. Optou-se, por unanimidade dos votos, pela não incidência do ICMS, contrariando a decisão anterior, sob a justificativa de ser impossível unificar os 2 (dois) serviços: o aparato material que dá suporte à internet e o serviço que possibilita ao usuário chegar a esse meio físico, conforme explicado no tópico anterior deste trabalho.

A conclusão da Ministra se deu devido ser a própria lei quem das essa distinção, não podendo assim ser classificado como serviços de telecomunicação e como o ICMS somente sobre tais serviços, não caberia a incidência do ICMS.¹³⁹

¹³⁷ “No primeiro caso (Recurso Especial nº 323.358/PR), julgado em junho de 2001, a Primeira Turma entendeu à unanimidade que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não é de valor adicionado, mas sim de comunicação, atraindo a incidência do ICMS nos termos do art. 2º, III da LC nº 87/96”. MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN**. Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005, p. 13.

¹³⁸ Tributário. Provedor da internet. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza negocial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei Complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997.

BRASIL, STJ. Recurso Especial: Resp. 323.358/PR. Relator: Ministro José Delgado. DJ: 03/09/2001. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso: 17 ago. 2020>.

¹³⁹ Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de internet. Lei n. 9.472/1997.

BRASIL, STJ. Recurso Especial: Resp 456.650/PR. Relator: Ministra Eliana Calmon. DJ: 08/09/2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334>. Acesso: 17 ago. 2020.

Por fim, a uniformização foi por conta da primeira turma que entendeu pela não incidência do ICMS nos serviços prestados pelos provedores de acesso à internet no julgamento dos embargos de divergência no recurso 465.650/PR, com Ministro Relator José Delgado.¹⁴⁰

Deve-se se levar em consideração o disposto no voto do Ministro Franciulli Netto relator para o acórdão do EResp 465.650/PR, ele justificou a não incidência do ICMS sobre os serviços de conexão à internet (pelo provedor de acesso), explicando que, a comunicação somente importará na incidência do ICMS se for o objeto (o fim) do negócio jurídico firmado pelas partes, e não um mero meio de alcançá-lo”, que é de que se trata o objeto da súmula editada pelo STJ:

Súmula 334 do STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Por fim, restou pacificado, no plano infraconstitucional, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça pela não incidência do ICMS sobre o serviço dos provedores de acesso à internet, carecendo de um posicionamento constitucional a ser conferido pelo Supremo Tribunal Federal. Caberá agora a este trabalho discutir sobre as perspectivas para a incidência do ISSQN.

4.2 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº361/2017 E SEUS EFEITOS

O Projeto de Lei Complementar nº 361 de 2017 foi proposto pelo Deputado Edmar Arruda em 11 de abril de 2017, para alterar a lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003. Visa inserir os serviços de conexão à internet como serviço tributável por ISSQN:

- 41. – Conexão e acesso à internet
- 4.01 Serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores – Internet
- 4.02 Serviços de conexão à rede mundial de computadores – Internet

Na justificativa do Projeto de Lei cita que os serviços de internet não devem ser confundidos com os serviços de comunicação *stricto sensu* por força da Lei nº 9.472/97, porém, na prática, ocorre a bitributação por parte dos municípios e dos estados que têm forçado o seu enquadramento em ICMS e ISSQN, devido à ausência legislativa.

¹⁴⁰ Tributário. Serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. Artigos 155, II, da Constituição Federal, e 2º, II, da LC n. 87/1996. Serviço de valor adicionado. Artigo 61 da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações). Norma n. 004/1995 do Ministério das Comunicações. Proposta de regulamento para o uso de serviços e redes de telecomunicações no acesso a serviços internet, da Anatel. Artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não-incidência de ICMS.

BRASIL, STJ. EResp: 465.650/PR. Relator: Ministro José Delgado. DJ: 11/05/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334>. Acesso: 17 ago. 2020.

Outro ponto abordado na motivação, sobre economia, diz respeito a alíquota, que no caso dos Estados seria em média de 18%, enquanto, se este encargo ficasse por conta dos municípios ficaria entre 4% e 5%, sem muitas variações nesse valor.

Atualmente, o PL nº 361/2017 foi apensado ao PLP nº 385/2014 que também propõe alterar a LC nº 116 de 2003.

Com a aprovação PL nº 361/2017 os municípios poderão cobrar o ISSQN pela prestação de serviços de conexão e acesso à internet, uniformizando a tributação, pois, como já foi visto, o que a impede hoje, é a ausência de previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, como já foi abordado, e que somente pode ser alterada por meio de Lei Complementar.

4.3 O ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE INTERNET NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária tem grande possibilidade de ocorrer, isso porque o sistema tributário, hoje vigente, não vem sendo bem administrado, acarretando prejuízo às empresas brasileiras que têm levado, em média, 1958h para pagar seus tributos.¹⁴¹ O objetivo da Reforma é a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Existem 2 (duas) propostas tramitando: a PEC nº 110¹⁴² no Senado Federal, e a PEC nº 45¹⁴³ na Câmara dos Deputados.¹⁴⁴ Ambas têm o mesmo objetivo e mesma base de incidência – operações que envolvam bens e serviços - o que vai mudar de uma para outra será, no que importa para este trabalho, a forma de divisão da alíquota.

Na PEC 45, o IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços) incidirá sobre bens e serviços apenas, extinguindo 5 impostos (ICMS, ISS, IPI, PIS E COFINS), já na PEC 110, o IBS incidirá também sobre operações, que extinguirá, além dos imposto elencados acima, o PASEP, CSLL

¹⁴¹ “Segundo relatório o Banco Mundial (Doing Business 2019), uma empresa brasileira leva 1.958 horas para pagar tributos. O segundo colocado, Bolívia, leva 1.025 horas. E a média de 190 países pesquisados é de 206 horas”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>. Acesso em: 24 ago. 2020.

¹⁴² Assinada pelo presidente do Senado, Davi Alcolumbre (DEM-AP), e outros 66 senadores, com base no texto do ex-deputado Luiz Carlos Hauly.

¹⁴³ De autoria do deputado Baleia Rossi (MDB-SP), aprovada pela CCJ na Câmara dos Deputados no dia 22 de junho.

¹⁴⁴ Há também um Projeto de Lei nº 3887 de 2020 de autoria do Poder Executivo, que visa alterar o Sistema Tributário Nacional criando a Contribuição sobre Bens e Serviços, no entanto, dentre as demais propostas, e ainda por ser a mais recente, encontra-se num estágio muito anterior em relação das demais.

e CIDE combustíveis e salário educação.¹⁴⁵ Os demais impostos integrarão o IS (Imposto Seletivo).¹⁴⁶

Outra alteração se trata da competência para o IBS, a PEC 45 propõe que o imposto seja federal, instituído por meio de lei complementar federal, enquanto na PEC 110 prevê que o tributo seja estadual, e seja instituído por intermédio do Congresso Nacional.¹⁴⁷

A ideia de unificar vêm de um modelo de imposto denominado IVA – Imposto sobre Valor Agregado utilizado na maior parte dos países do mundo. O imposto monofásico possui como características positivas a neutralidade econômica e diminuição da cumulatividade, para OLIVEIRA o ‘nosso sistema já tem a tendência, por razões principalmente de simplificação, de concentrar a tributação em certos agentes e, com isso, desvirtuar o sistema plurifásico de arrecadação’.¹⁴⁸

Na PEC 110 a proposta é para se editar uma Lei Complementar que fixará as alíquotas, assim, haverá uma alíquota padrão, podendo ser editadas alíquotas diferenciadas em relação à determinados bens ou serviços, no entanto, a forma de aplicação é uniforme para todo o território nacional. Já na PEC 45 cada ente fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei,¹⁴⁹ uma vez fixadas essas quotas, o somatório a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços.¹⁵⁰

Nota-se que, com a Reforma Tributária, haverá uma alteração na Regra Matriz da Hipótese de Incidência, pois haverá uma base de cálculo mais ampla do que há atualmente. A

¹⁴⁵ CORREIA NETO, C. de B. *et al.* **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2020.

¹⁴⁶ Há uma tendência enorme, não só no Brasil, de se instituir o modelo do IVA – Imposto Sobre o Valor Agregado, é um tributo unificado que facilita a arrecadação e reduz a burocracia. Esse imposto seria aplicado sobre operações de compras de produtos e serviços, transmissões de bens, importações de produtos, transações internacionais e prestações de serviços. Aqui, substituiria 5 (cinco) impostos: o ISSQN, o ICMS, o IPI, o PIS e o CONFINS.

¹⁴⁷ CORREIA NETO, C. de B. *et al.* **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

¹⁴⁸ OLIVEIRA, Dyogo. *Et al.* **Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário.** Reforma tributária IPEA-OAB/DF, Rio de Janeiro, Ipea, OAB/DF, 2018. P. 14. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2020.

¹⁴⁹ Poderá ser por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal.

¹⁵⁰ CORREIA NETO, C. de B. *et al.* **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2020.

diferenciação girará em torno da fixação da alíquota, que nesse caso dependerá de qual projeto for aprovado, para definição da competência.¹⁵¹

Como o IBS será o imposto que extinguirá o ISSQN e, conseqüentemente, na prática o incorporará, será o imposto por meio do qual se tributará os serviços de conexão à internet. Portanto, independentemente de quem for aprovado primeiro, o PL 341/2017, a PEC 45/2019 ou a PEC 110/2019, sabe-se que não escapará da tributação os serviços de conexão e acesso à internet, por meio do ISSQN ou por meio do IBS, este último devido a sua amplitude.¹⁵²

¹⁵¹ Em que pese ambos os projetos se basearem no modelo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) para a unificação dos impostos, todo o valor arrecadado será redistribuído para os demais entes, a depender da porcentagem da alíquota fixada para cada ente – as chamadas “alíquotas singulares” (na PEC 45) ou da alíquota padrão (na PEC 110) definida para todo o território nacional.

¹⁵² Essa amplitude poderá abarcar novas tecnologias, que por vezes têm sido objeto de longas discussões pelos Tribunais Superiores do País, o que gera ou a bitributação ou a ausência de tributação.

CONCLUSÃO

Demonstrada a relevância em se compreender a tributação sobre provedores de acesso e conexão à internet, o presente trabalho estudou o aspecto da tributação no Brasil, com ênfase no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, perfazendo um roteiro desde o início da tributação sobre serviços, incluindo a sistemática do imposto na Regra Matriz da Hipótese de Incidência – e seus critérios – e concluindo com as perspectivas para a tributação, de acordo com as propostas legislativas: o Projeto de Lei nº 341/2017, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.

Analisados os aspectos que levaram a tributação de serviços no Brasil, percebeu-se a necessidade e importância da Lei Complementar, pois sem ela, no atual Sistema Tributário, não poderia ocorrer a tributação sobre serviços. Isso porque foi determinado pela Constituição Federal de 1988 ao instituir o ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Assim, foi editada a Lei Complementar nº 116 de 2003, que dispõe sobre o ISSQN, e é nessa lei que consta a Lista de Serviços tributáveis pelo imposto.

A taxatividade da lista anexa Lei Complementar nº 116 de 2003 já foi amplamente defendida pela doutrina, dessa forma, somente serão tributáveis pelo ISSQN aqueles serviços que constam na lista e, qualquer inclusão deve se dar igualmente por meio de Lei Complementar. Foi proposto, então, o Projeto de Lei nº 341/2017 para alterar a Lei Complementar 116 de 2003, incluindo os serviços de conexão à internet.

É importante salientar a não incidência do ICMS tendo em vista a decisão Superior Tribunal de Justiça (STJ) que sumulou nesse sentido, por entender não se tratar de serviço de comunicação. Na motivação foi considerada a natureza jurídica do serviço de conexão à internet, que seja, serviço de valor adicionado, baseado na Lei Geral de Telecomunicações¹⁵³, conteúdo este que já constava na Norma nº 004/1995 do Ministério das Comunicações editada pela Anatel.

No entanto, há ainda 2 (dois) Projetos de Emenda a Constituição (PEC 45/2019 e PEC 110/2019), baseado no modelo do IVA – Imposto sobre Valor Agregado – para ampliar a base de cálculo da tributação sobre Bens e Serviços, que nesse caso incluiria os serviços de conexão e acesso à internet como tributáveis pelo Fisco.

Ambas as Propostas para a Reforma Tributária, apesar de simplificarem a forma de incidência e pagamento, alteram a Regra Matriz da Hipótese de Incidência para criar o IBS –

¹⁵³ Art. 61 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações).

Imposto sobre Bens e Serviços - e o IS – Imposto Seletivo, sendo aquele primeiro o que englobaria o ISSQN. Daí surge a necessidade de se compreender a Regra Matriz do Imposto.

Por fim, não restam dúvidas, que independente das propostas legislativas que tramitam, há uma forte tendência de serem tributados os provedores de acesso e conexão à internet, ou será pelo ISSQN (no atual Sistema Tributário) ou pelo IBS (na Reforma Tributária), assim não escaparão da tributação por ausência legislativa do ISSQN, tampouco serão bitributados por forçada de enquadramento nos serviços telecomunicações para o ICMS.

REFERÊNCIAS

Livro:

- BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: Construindo um conceito constitucional de serviço**. 1. ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Artigo de Revista:

- BOTELHO, Fernando Neto. **VoIP versus ICMS**. Jurisp. Mineira, Belo Horizonte, a. 57, nº 176/177, p. 21-59, janeiro/junho 2006.
- BRITO, Edvaldo. **Software ISS, ICMS ou Imunidade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 5, p. 19-28, 2005.
- CHEHAB, Gustavo Carvalho. **A Lei Complementar no Direito Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 193, p. 191-203, 2012.
- CRIVELLI FILHO, José Luiz. **A Norma de Competência do Imposto sobre a Renda e**

Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas: Limitações Materiais e Imunidade “Implícitas”. Revista de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário (São Paulo), V. 122, p. 157-169, 2015.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN.** Revista de Direito Público, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005.

RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Morina. **Alguns acerca do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.** Revista Eletrônica Direito Justiça e Cidadania, v. 2, nº1, 2011. Disponível em: <http://docs.uninove.br/artefac/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2020.

TOMAZELA, Aline Teixeira; UNGARO SILVA, Camilla Maithe de. **O ISSQN e as operações de Leasing.** Revista de Direito Público, Londrina, v. 4, n. 1, p. 185-194, jan/abr. 2009.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Texto para Discussão nº 404. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

OLIVEIRA, Dyogo. *Et al.* **Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário.** Reforma tributária IPEA-OAB/DF, Rio de Janeiro, Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2020.

Legislação:

ANATEL. Norma 04/95 do Ministério das Comunicações. Uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à internet. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/hotsites/Direito_Telecomunicacoes/TextoIntegral/ANE/prt/minicom_1995_0531_148.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020.

BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à

União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 15 ago. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. in: Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 11 jul. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 ago.2020.

Jurisprudência:

BRASIL, STJ. EResp: 465.650/PR. Relator: Ministro José Delgado. DJ: 11/05/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334>. Acesso: 17 ago. 2020.

BRASIL, STJ. Recurso Especial: Resp. 323.358/PR. Relator: Ministro José Delgado. DJ: 03/09/2001. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso: 17 ago. 2020.

BRASIL, STJ. Recurso Especial: Resp 456.650/PR. Relator: Ministra Eliana Calmon. DJ: 08/09/2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334>. Acesso: 17 ago. 2020.

BRASI, STJ. Recurso Especial: Resp. 826.713. Relator: Ministro Roberto Barroso. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12544980>. Acesso em: 12 jul. 2020.

Dissertações:

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito Fundamentais dos Contribuintes como**

limitação ao Poder de Tributar. Dissertação de Doutorado. UFPE. Recife, 2004.

Documento Eletrônico:

CORREIA NETO, C. DE B. et al. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Fato Gerador do ISS.** Disponível em: <<https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/466028060/fato-gerador-do-iss>>. Acesso em: 10 ago. 2020.

RIBEIRO FILHO, Kleber Sampaio. **ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e os Serviços Médicos.** Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/issqn-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-os-servicos-medicos/>>. Acesso em 31 de jul. de 2020.